



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/02/2025

Αριθμός απόφασης: 317

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αρ. /24-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018, της με αρ. /24-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019, της με αρ. /24-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του

N.5104/2024 φορολογικού έτους 2020 και της με αρ. /24-09-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του N.5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 01/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό /24-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **5.213,46 €** ($10.426,91 \times 50\%$), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, ο ακριβής αριθμός των οποίων δεν δύναται να προσδιοριστεί, για πώληση εμπορευμάτων (ειδών ιματισμού) εξ αποστάσεως με την μέθοδο της αντικαταβολής, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας 53.872,35 € και καθαρής αξίας 43.445,44 € πλέον ΦΠΑ 24% 10.426,91 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024.
2. Με την με αριθμό /24-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.980,40 €** ($3.960,79 \times 50\%$), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, ο ακριβής αριθμός των οποίων δεν δύναται να προσδιοριστεί, για πώληση εμπορευμάτων (ειδών ιματισμού) εξ αποστάσεως με την μέθοδο της αντικαταβολής, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας 20.464,09 € και καθαρής αξίας 16.503,30 € πλέον ΦΠΑ 24% 3.960,79 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024.
3. Με την με αριθμό /24-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **22.146,19 €** ($44.292,37 \times 50\%$), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ο ακριβής αριθμός των οποίων δεν δύναται να προσδιοριστεί, για πώληση εμπορευμάτων (ειδών ιματισμού) εξ αποστάσεως με την μέθοδο της αντικαταβολής, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας 228.843,93 € και καθαρής αξίας 184.551,56 € πλέον ΦΠΑ 24% 44.292,37 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024.
4. Με την με αριθμό /24-09-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού

39.674,93 € (79.349,86 X 50%), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ο ακριβής αριθμός των οποίων δεν δύναται να προσδιορισθεί, για πώληση εμπορευμάτων (ειδών ιματισμού) εξ αποστάσεως με την μέθοδο της αντικαταβολής, σε απροσδιόριστο αριθμό πελατών, συνολικής αξίας 409.974,28 € και καθαρής αξίας 330.624,42 € πλέον ΦΠΑ 24% 79.349,86 €, κατά παράβαση των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024.

Δυνάμει της με αριθμό/2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο γυναικείων ετοίμων ενδυμάτων και φορεμάτων», στα φορολογικά έτη 2018 - 2021. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ./2023 Πληροφοριακό Δελτίο, σύμφωνα με το οποίο η ανωτέρω επιχείρηση πραγματοποιεί διαδικτυακές πωλήσεις και φαίνεται να προκύπτουν διαφορές μεταξύ της αξίας των αντικαταβολών που εισπράττει από τις μεταφορικές εταιρείες (courier) και των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 - 31/12/2018 δεν εξέδωσε απροσδιόριστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 43.445,44€ πλέον Φ.Π.Α. 10.426,91 €, για το χρονικό διάστημα 01/01/2019 - 31/12/2019 δεν εξέδωσε απροσδιόριστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 16.503,30€ πλέον Φ.Π.Α. 3.960,79 €, για το χρονικό διάστημα 01/01/2020 - 31/12/2020 δεν εξέδωσε απροσδιόριστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 184.551,56€ πλέον Φ.Π.Α. 44.292,37 € και για το χρονικό διάστημα 01/01/2021 - 31/12/2021 δεν εξέδωσε απροσδιόριστου αριθμού φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 330.624,42€ πλέον Φ.Π.Α. 79.349,86€.

Στη συνέχεια ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αρ./15-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων, επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν ακολούθως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη τα ακόλουθα :

1. Ουδέποτε κλήθηκε να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικές με την επικείμενη έκδοση των με αριθμό/2024,/2024,/2024 και/2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νόμιμης βάσης. Οι παραβάσεις έχουν τελεσθεί υπό την ισχύ του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 και 58Α του Ν.4174/2013. Ως εκ του κυρωτικού χαρακτήρα της διάταξης, αλλά και της μη ύπαρξης μεταβατικής διάταξης στο νόμο 5104/2024, που να ορίζεται διαφορετικά, εφαρμόζονται οι παλαιότερες διατάξεις.
3. Υπάρχει εκ του πλαγίου παραβίαση της νομικής βάσης καταλογισμού των προστίμων.
4. Σύμφωνα με το άρθρο 65§3 σε συνδυασμό με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 η φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου καθίσταται

αόριστη και έωλη λόγω απουσίας των δεδομένων των συναλλαγών που ο έλεγχος συνέλεξε από τις επιχειρήσεις ταχυμεταφορών.

5. Ο έλεγχος δεν στηρίχθηκε σε καμία λογιστική εγγραφή ή άλλο στοιχείο των συναλλασσόμενων στην συναλλαγή που φέρεται να έχει αποκρύψει, αλλά αποκλειστικά σε στοιχεία που παρείχαν οι μεταφορικές εταιρείες.

6. Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό προστίμου στο φορολογικό έτος 2018 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ουδέποτε κλήθηκε να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις σχετικές με την επικείμενη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....*».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*»

Επειδή στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής αναφορικά με το άρθρο 28 :

«Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.

Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.»

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων εκδόθηκε το με αριθμό/15-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Ν.4987/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμων,

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α' , σελ.

757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσoglου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφασης ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, να προβάλλει τις αντιρρήσεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, καθώς και να προσκομίσει σχετικά δικαιολογητικά, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση.

Επειδή επομένως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης εφαρμόστηκε πλήρως και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμα προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές διότι στερούνται νόμιμη βάση, καθώς εκδόθηκαν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024, ενώ ο χρόνος τέλεσης των παραβάσεων ήταν υπό την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 και του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να εφαρμοστεί η ευμενέστερη για τον ίδιο διάταξη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν.4897/2022, ο οποίος κωδικοποίησε τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται :

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού

συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή με το άρθρο 57 παρ. 6 του νέου Κ.Φ.Δ. (Ν.5104/2024) που είναι σε ισχύ από 19/04/2024, ορίζεται :

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή στο άρθρο 79 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ. (2717/1999) ορίζεται :

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:
.....β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), αποτελεί στην ουσία συνέχεια του προγενέστερου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), καθότι περιλαμβάνει τόσο, τις διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα, όσο και νέες διατάξεις, μετά την ανάγκη βελτίωσης του νομοθετικού πλαισίου, κατόπιν εφαρμογής της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής διαβίβασης εγγράφων προς τη Φορολογική Διοίκηση μέσω του συστήματος «MyData» και άλλες σχετικές διατάξεις. Επίσης αξίζει να σημειωθεί ότι στο άρθρο 119, παράρτημα Β του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας υπάρχει αντιστοίχιση του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, με το άρθρο 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, ενώ από τη συγκριτική εξέταση των δύο ως άνω άρθρων, δεν υπάρχει καμία απολύτως διαφοροποίηση ως προς το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου. Εξάλλου, στην προκειμένη περίπτωση, στη σχετική έκθεση μερικού ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, γίνεται ρητή αναφορά στην ενότητα «Διαπιστωθείσες Παραβάσεις», ότι η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρεται ότι οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 αντικατέστησαν τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022. Με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέστη καμία επιπλέον φορολογική επιβάρυνση αλλά και ούτε

αποδεικνύει και επικαλείται βλάβη, η οποία να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως επιτάσσει η περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία

είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 06/08/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από την επεξεργασία του συγκεντρωθέντος υλικού, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιούνταν στον χώρο του λιανικού εμπορίου ειδών ιματισμού. Διατηρούσε φυσικό κατάστημα επί της οδού στην Σύμφωνα με τα συγκεντρωθέντα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, η προσφεύγουσα διενεργούσε εμπορικές συναλλαγές με τη διαμεσολάβηση εταιρειών ταχυμεταφορών (courier). Οι πληρωμές μέσω των συνεργαζόμενων εταιρειών ταχυμεταφορών διεκπεραιώνονταν με τη μέθοδο της αντικαταβολής. Ο έλεγχος προκειμένου να εντοπίσει την αποκρυβείσα ύλη αντιπαρέβαλε α) τα ποσά που εισέπραξε η προσφεύγουσα από την επαγγελματική της δραστηριότητα μέσω εισπράξεων αντικαταβολών από τις εταιρείες ταχυμεταφορών και β) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για το χρονικό διάστημα που έλαβαν χώρα οι αντικαταβολές και συγκεκριμένα για τα έτη 2018 έως 2021. Από το σύνολο των αντικαταβολών δεν συνυπολογίστηκαν ποσά από αποστολές που δεν παρελήφθησαν από τους αγοραστές. Επίσης δεν συνυπολογίστηκαν ποσά από αποστολές που επιστράφηκαν από τον αγοραστή στον αποστολέα. Επιπρόσθετα, το σύνολο των αποστολών πραγματοποιήθηκε με τη μέθοδο των αντικαταβολών.

Από την ανωτέρω επεξεργασία και λαμβάνοντας υπόψη τις εισπράξεις από τα δεδομένα των πωλήσεων μέσω των εταιρειών ταχυμεταφοράς και τα δηλωθέντα έσοδα από τα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας, ο έλεγχος προσδιόρισε την αποκρυβείσα καθαρή αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και τον αναλογούντα Φ.Π.Α., όπως φαίνεται στα παρακάτω πίνακα :

ΕΤΟΣ	2018	2019	2020	2021
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ-BIBΛΙΑ)	29.656,33	69.570,99	57.526,19	102.950,25
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ (ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΠΟ Φ.Π.Α.)	73.101,77	86.074,29	242.077,75	433.574,67
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ - ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ)	43.445,44	16.503,30	184.551,56	330.624,42
Φ.Π.Α. ΤΗΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ (24%)	10.426,91	3.960,79	44.292,37	79.349,86
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	53.872,35	20.464,09	228.843,93	409.974,28

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, ενώ επικαλείται CD, στο οποίο φέρεται να αποτυπώνονται οι συναλλαγές που έχουν αποκρυβεί, καταλογίζει την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού παραστατικού, χωρίς να προσδιορίζει τις συναλλαγές τις οποίες αναφέρεται και χωρίς να τεκμηριώνει με διασταύρωση των στοιχείων αυτών που έχουν συναλλαγή, εάν πρόκειται πράγματι για

απόκρυψη συναλλαγής. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, θα πρέπει να τεκμηριωθούν (μία προς μία) οι επιμέρους συναλλαγές που δεν αποτυπώθηκαν σε φορολογικά στοιχεία, ενώ σε περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 θα πρέπει να υπάρχει αιτιολόγηση. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου καθίσταται αόριστη και έωλη, διότι χωρίς τις λεπτομερείς λίστες των επίμαχων συναλλαγών με τις εταιρείες ταχυμεταφορών δεν δύναται να ασκήσει με κατάλληλο τρόπο τα ένδικα βοηθήματα που της παρέχει ο Νόμος. Τέλος ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 :

«.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου και προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣτΕ 2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι ακυρωτέες ως περιέχουσες πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτών ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνεται τόσο από την από 06/08/2024 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος της

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από τις συνεργαζόμενες με την προσφεύγουσα εταιρείες ταχυμεταφορών από τις οποίες σαφώς προκύπτουν οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία εμπεριέχονται στον επικαλούμενο ψηφιακό δίσκο (DVD-R) (αντίγραφο του οποίου έχει τη δυνατότητα η προσφεύγουσα να λάβει), στον οποίο αποτυπώνονται και οι 13.559 πωλήσεις εξ αποστάσεως (11.560 από την ΕΛΤΑ Α.Ε., 947 από την ΓΕΝΙΚΗ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ, 61 από την Α.Κ.Σ. Α.Ε. και 991 από τη SPPEDEX Α.Ε.) που έλαβε υπόψιν ο έλεγχος, με το ακριβές ποσό της αντικαταβολής που εισέπραξε η ελεγχόμενη οντότητα από τις προαναφερθείσες εταιρείες ταχυμεταφορών.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε μετά την επίδοση του Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία προς ανταπόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής (ήτοι αντίστοιχα εκδοθέντα στοιχεία). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί ανατιπολόγητων πράξεων τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου.

Επειδή στο άρθρο 36 του Ν.4987/2022 ορίζεται : *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 : *«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».*

Επειδή, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι : *«Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. 1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.».*

Επειδή η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του Δ' τριμήνου 2018 υποβάλλονταν εμπρόθεσμα έως την 31/01/2019 και επομένως σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν.4987/2022 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. του οικείου έτους παραγράφηκε την 31/12/2024, ήτοι πέντε έτη από το τέλος του φορολογικού έτους 2019. Εν προκειμένω, η με αριθμό/2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 εκδόθηκε

στις 24/09/2024 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 03/10/2024, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αρ./**24-09-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.213,46 €	5.213,46 €

2. Η με αρ./**24-09-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.980,40 €	1.980,40 €

3. Η με αρ./**24-09-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	22.146,19 €	22.146,19 €

4. Η με αρ./**24-09-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	39.674,93 €	39.674,93 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.