



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 500

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.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 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ11...../66ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 02/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατά της υπ' αριθ. /29.10.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /29.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /29.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την εκμετάλλευση ταξί, πρόστιμο ποσού 132.824,90€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, σε απροσδιόριστο πλήθος περιπτώσεων, συνολικής καθαρής αξίας 441.901,26€ πλέον ΦΠΑ 66.412,45€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 66.412,45€ x 200%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/08/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, η οποία συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2023 εντολής επεξεργασίας κατασχεθέντων, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. /2023 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αόριστη, ασαφής, μη ειδική και ανεπαρκής η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Αντιφατικοί οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Διοίκησης και αλληλοαποκλειόμενες οι επικαλούμενες νομοθετικές διατάξεις (άρθρο 58Α παρ. 1 και 2 του Ν.4987/2022). Εσφαλμένη επιβολή και προσδιορισμός προστίμου κατ' άρθρο 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022.
3. Εσφαλμένη κρίση περί υποτροπής.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 76 του ανωτέρω Κώδικα 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και πριν την έναρξη εφαρμογής του ΚΦΔ, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης της υπ' αριθ. πρωτ./10.01.2023 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων, οριζόταν ότι: «Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3α του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο κοινοποίησης του υπ' αριθ. πρωτ./16.01.2023 αιτήματος παροχής πληροφοριών, οριζόταν ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, ο οποίος δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το

εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Κ.Φ.Ε. ή στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο, σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή. Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην ΑΑΔΕ μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα, από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του δεύτερου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων, κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της, με το οποίο ορίζονται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή την ευθύνη λειτουργίας ή διαχείρισης των ιστότοπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών. Για τις ανάγκες της παρούσας, νοούνται: Ως «ψηφιακή πλατφόρμα», κάθε λογισμικό, συμπεριλαμβανομένου ενός δικτυακού τόπου ή ενός μέρους του και εφαρμογών, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμογών για κινητά, όπου δύο (2) ή περισσότεροι χρήστες ή ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, προκειμένου να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους, επιτρέποντας στους πωλητές να συνδέονται με άλλα πρόσωπα για την παροχή σε αυτούς σχετικών υπηρεσιών και αγαθών, έναντι αντιτίμου...».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ίδιου νόμου, ως ίσχυε κατά το χρόνο σύνταξης της υπ' αριθ.//07.03.2023 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων – αρχείων, οριζόταν ότι: «...3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 12 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**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... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:** α)... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής

των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.4690/2020, όπως ισχύει από 01/06/2020, η μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους προστέθηκε ως υπηρεσία που περιλαμβάνεται στην παρ. 1α του Κεφαλαίου Β' ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ του Παραρτήματος ΙΙΙ του ν.2859/2000 και ως εκ τούτου, ο συντελεστής ΦΠΑ ορίζεται σε 13%.

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 και ίσχυσε έως 18/04/2024, οριζόταν ότι: «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. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος ΚΦΔ) και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς

έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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 διάπραξης της 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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. 2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 5 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των 250 ή 500 ευρώ, ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ίδιων παραβάσεων εντός πενταετίας...».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2047/2023 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και διευκρινίστηκε ότι στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου,

και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του Ν.4987/2022.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/08/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, προκύπτει ότι, στις 10/01/2022, ελεγκτές μετέβησαν στην έδρα/οικία του προσφεύγοντος και επέδωσαν την υπ' αριθ./10.01.2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για το φορολογικό έτος 2020 στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή κατέσχεσε με την υπ' αριθ./07.03.2023 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων α) ένα μέσο αποθήκευσης stick USB που περιέχει την ανάγνωση φορολογικής μνήμης από επτά (7) ταξίμετρα ΑΔΗΜΕ, β) ένα μέσο αποθήκευσης stick USB που περιέχει την ανάγνωση φορολογικής μνήμης από σαράντα έξι (46) ταξίμετρα ΑΔΗΜΕ και γ) είκοσι δύο δελτία συνοπτικής αναφοράς περιόδου φορολογικής μνήμης διότι δεν κατέστη δυνατή η εξαγωγή των ηλεκτρονικών αρχείων λόγω παλαιότητας των συγκεκριμένων ταξίμετρων ΑΔΗΜΕ. Παράλληλα, με το υπ' αριθ. πρωτ./16.01.2023 έγγραφο της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, ζητήθηκε από την MON. Α.Ε., να αποστείλει α) την καρτέλα πελάτη του προσφεύγοντος και β) την αναλυτική κατάσταση με τις διαδρομές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για λογαριασμό τους στο φορολογικό έτος 2020. Εντέλει, η MON. Α.Ε., διάδοχος των επιχειρηματικών λειτουργιών της MON. Α.Ε., απέστειλε τα ζητηθέντα.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι από τις πληροφορίες που παρείχε ο διαχειριστής της ψηφιακής πλατφόρμας δεν προσδιοριζόταν το ταξί που χρησιμοποιήθηκε σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν παρείχε όλα τα ηλεκτρονικά αρχεία ανάγνωσης των ταξίμετρων ΑΔΗΜΕ, καθιστώντας αδύνατο τον ακριβή προσδιορισμό του αριθμού των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και την έκαστη αξία αυτών, από την αντιπαραβολή και τη σύγκριση των δεδομένων των βιβλίων, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, των υποβληθεισών δηλώσεων και της αξίας των διαδρομών που εκτέλεσε ο προσφεύγων για λογαριασμό της ψηφιακής πλατφόρμας προέκυψαν διαφορές ως ακολούθως:

Περίοδος	Καθαρή Αξία Λιανικής Παροχής βάσει βιβλίων	Καθαρή Αξία Διαδρομών	Διαφορά Καθαρής Αξίας	Διαφορά Φ.Π.Α.
Ιανουάριος	104.632,26	111.576,65	6.944,39	1.666,65
Φεβρουάριος	107.571,44	112.944,41	5.372,97	1.289,51
Μάρτιος	62.923,92	73.850,51	10.926,59	2.622,38
Απρίλιος	1.108,88	10.789,23	9.680,35	2.323,28
Μάιος	13.703,66	62.281,94	48.578,28	11.658,79
Ιούνιος	31.660,53	103.298,91	71.638,38	9.312,99
Ιούλιος	50.100,53	123.745,62	73.645,09	9.573,86
Αύγουστος	55.857,15	108.800,89	52.943,74	6.882,69
Σεπτέμβριος	61.500,96	124.573,81	63.072,85	8.199,47
Οκτώβριος	132.370,70	142.775,79	10.405,09	1.352,66
Νοέμβριος	33.669,05	64.584,43	30.915,38	4.019,00
Δεκέμβριος	37.231,60	95.009,74	57.778,14	7.511,16
Σύνολο	692.330,68	1.134.231,94	441.901,26	66.412,45

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2020, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου από τις εν χρήσει ΑΔΗΜΕ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων καθαρής αξίας 441.901,26€ πλέον ΦΠΑ ποσού 66.412,45€.

Έπειτα, η από 30/08/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ διαβιβάστηκε στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου φορολογική αρχή, εν προκειμένω στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Η εν λόγω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ με την οποία επέβαλε πρόστιμο ποσού 132.824,90€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, σε απροσδιόριστο πλήθος περιπτώσεων, συνολικής καθαρής αξίας 441.901,26€ πλέον ΦΠΑ 66.412,45€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 66.412,45€ x 200%.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι αόριστη, ανεπαρκής και ελλιπής διότι από την οικεία έκθεση ελέγχου αφενός δεν προκύπτει με ασφάλεια το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, ούτε ο τρόπος υπολογισμού των διαφορών στον Πίνακα 4 στη στήλη με τίτλο «Διαφορά Φ.Π.Α.» και αφετέρου η ελεγκτική αρχή περιορίζεται στην απλή αναφορά των επικαλούμενων διατάξεων της νομοθεσίας.

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο όχι μόνο με βάση τα λογιστικά βιβλία και αρχεία και τις δηλώσεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος, αλλά και με έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της από τρίτα πρόσωπα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου αντλήθηκαν στοιχεία, δυνάμει αιτήματος του άρθρου 15 του Ν.4987/2022, από τις ψηφιακές πλατφόρμες. Για την αντιπαράβολή των πληροφοριών που παρείχε ο διαχειριστής της ψηφιακής πλατφόρμας για τις διαδρομές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων λήφθηκαν υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων του τελευταίου σε συνδυασμό με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, διασφαλίζοντας έτσι, στο πλαίσιο και της αρχής της χρηστής διοίκησης, την αξιοπιστία της ελεγκτικής διαδικασίας και τη βασιμότητα του πορίσματος ελέγχου περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης κατόπιν μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Περαιτέρω, στην από 30/08/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ καταγράφεται με σαφήνεια, επάρκεια και πληρότητα η ελεγκτική διαδικασία, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και ειδικότερα, οι διασταυρώσεις και ο προσδιορισμός της αποκρυβείσας ύλης. Ειδικότερα, στον Πίνακα 4 στη σελίδα 5 της οικείας έκθεσης ελέγχου συγκρίνεται η καθαρή αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων λιανικής, όπως διασταυρώθηκε και συμφωνήθηκε απολύτως με τα παραχθέντα αρχεία των ταξιμέτρων ΑΔΗΜΕ, τα λογιστικά βιβλία και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τα συγκεντρωτικά στοιχεία των συναλλαγών που απέστειλε η

MON. Α.Ε., διάδοχος των επιχειρηματικών λειτουργιών της MON. Α.Ε. και διαχειριστής της ψηφιακής πλατφόρμας. Επί των διαπιστωθεισών διαφορών για τις οποίες η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης αυτής, καθότι οι πληροφορίες από την ψηφιακή πλατφόρμα δεν ήταν αναλυτικές (ανά συναλλαγή) αλλά σε μηνιαία βάση, πλην όμως αυτές οι διαφορές αποδίδονταν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου από τις εν χρήσει ΑΔΗΜΕ. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τον αναλογούντα ΦΠΑ επί των αποκρυσταλλωμένων φορολογητέων εκροών, εφαρμόζοντας το συντελεστή που ορίζεται από το άρθρο 21 του ν.2859/2000, ήτοι 24% για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/05/2020 και 13% για τη φορολογική περίοδο 01/06/2020 - 31/12/2020.

Πέραν των ανωτέρω, όπως προκύπτει τόσο από το υποσύστημα ΦΠΑ του ΟΠΣ Τaxis όσο και από τα επισυναπτόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα, ο προσφεύγων υπέβαλε, στις 25/11/2024, την με α/α καταχώρισης 82900/2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2020 - 31/12/2020, με την οποία προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές κατά το ποσό των 441.901,26€ και το φόρο αυτών κατά το ποσό των 66.412,44€, ήτοι κατά το ποσό που η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε κατόπιν μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά το ίδιο έτος, παραδεχόμενος εμμέσως τη διάπραξη των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι υφίσταται διάσταση μεταξύ του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου. Συγκεκριμένα, επισημαίνει ότι βάσει της έκθεσης ελέγχου καταλογίστηκε η παράβαση της ανακριβούς υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ που επισύρει την κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο της παρ. 1 του ίδιου άρθρου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, η οποία είναι και εσφαλμένη, καθότι δεν επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο όταν δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2047/2023 της ΑΑΔΕ.

Εντούτοις, δεδομένου ότι από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι η παράβαση έγκειται στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επέβαλε την οριζόμενη από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 κύρωση.

Εξάλλου, οι διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2047/2023 της ΑΑΔΕ, σχετικά με την επιβολή προστίμων όταν διαπιστώνεται αποκρυσταλλωμένα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, τυγχάνουν εφαρμογής σε υποθέσεις ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης για εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ήτοι διαφορετική από την κρινόμενη υπόθεση που αφορά στην ορθή εφαρμογή διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων και τήρησης βιβλίων.

Περαιτέρω, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφονται με πληρότητα η αιτιολογία της και οι εφαρμοστέες διατάξεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, δεδομένου ότι αυτή συμπληρώνεται ως προς τα πραγματικά περιστατικά από σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ.

Επιπρόσθετα, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι υφίσταται πλημμέλεια λόγω διάστασης μεταξύ του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης για τις εφαρμοστέες διατάξεις τυχόν ακύρωσή της δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου του επιβληθέντος προστίμου, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενό της θα ήταν ακριβώς το ίδιο.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί υποτροπής είναι εσφαλμένη διότι πριν τη διάπραξη των επίμαχων παραβάσεων είχε διαπιστωθεί μόνο μία παράβαση για την οποία είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί η υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 500,00€.

Επειδή, στην αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης καταγράφεται η προγενέστερη διαπίστωση από διαφορετικούς ελέγχους εννέα (9) ίδιων παραβάσεων για τις οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν ισάριθμες πράξεις επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, από το σύστημα Taxis προκύπτει ότι σε έλεγχο που διενεργήθηκε κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 - 13 του ν.4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00€, με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε στις 16/05/2019. Ακολούθως, σε έλεγχο που διενεργήθηκε κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 - 13 του ν.4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο καθ' υποτροπή, ύψους 500,00€, με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε στις 29/10/2019. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α Ν.4987/2022 (ο οποίος κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013), καθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε απροσδιόριστο πλήθος περιπτώσεων, για το φορολογικό έτος 2020, καθαρής αξίας 441.901,26€ πλέον ΦΠΑ 66.412,45€, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της αρχικής πράξης και της επόμενης (πρώτης υποτροπής) και κοινοποίησής τους (16/05/2019 και 29/10/2019 αντίστοιχα). Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων είναι μεταγενέστερος του χρόνου κοινοποίησης της αρχικής και της δεύτερης πράξης και επομένως, η ελεγκτική αρχή ορθά υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, εσφαλμένης εφαρμογής διατάξεων για την επιβολή προστίμου και εσφαλμένης κρίσης περί υποτροπής, προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 02/12/2024 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./29.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2020**

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022	132.824,90€
---	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.