



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.03.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 360

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 14/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. /06.11.2024, /06.11.2024, /06.11.2024 και /06.11.2024 πράξεων επιβολής προστίμου

άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./06.11.2024,/06.11.2024,/06.11.2024 και/06.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθ./06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες συνολικό πρόστιμο 28.152,31 € (πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας), λόγω α) μη έκδοσης επτακοσίων πενήντα (750) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 111.325,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 89.778,23 € πλέον Φ.Π.Α. 21.546,77 € και β) ανακριβούς έκδοσης εκατόν εξήντα (160) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 34.128,60 €, ήτοι καθαρής αξίας 27.523,06 € πλέον Φ.Π.Α. 6.606,54 €.

Με την υπ' αριθ./06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 39.466,16 € (πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας), λόγω α) μη έκδοσης οκτακοσίων ενενήντα τέσσερα (894) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 165.977,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 133.852,42 € πλέον Φ.Π.Α. 32.124,58 € και β) ανακριβούς έκδοσης εκατόν εξήντα (160) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 37.931,50 €, ήτοι καθαρής αξίας 30.589,92 € πλέον Φ.Π.Α. 7.341,58 €.

Με την υπ' αριθ./06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 52.652,81 € (πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας), λόγω α) μη έκδοσης χιλίων εννέα (1.009) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 186.170,10 €, ήτοι καθαρής αξίας 150.137,18 € πλέον Φ.Π.Α. 36.032,92 € και β) ανακριβούς έκδοσης τριακοσίων είκοσι έξι (326) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 85.869,40 €, ήτοι καθαρής αξίας 69.249,51 € πλέον Φ.Π.Α. 16.619,89 €.

Με την υπ' αριθ./06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 57.022,88 € (πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας), λόγω α) μη έκδοσης οκτακοσίων χιλίων διακοσίων ενός (1.201) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 242.709,00 €, ήτοι καθαρής αξίας 195.733,06 € πλέον Φ.Π.Α. 46.975,94 € και β) ανακριβούς έκδοσης τριάντα τεσσάρων (134) φορολογικών στοιχείων εσόδων ως προς την αξία συνολικής αξίας (ανακρίβειας) 51.909,20 €, ήτοι καθαρής αξίας 41.862,26 € πλέον Φ.Π.Α. 10.046,94 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 23.10.2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 2351/2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση του άρθρου 34 του ν. 5104/2024 και του άρθρου 20 του Συντάγματος. Με τη με ημερομηνία 26.09.2024 κλήση προς ακρόαση κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του επί της από 16.09.2024 ειδικής έκθεσης ελέγχου εντός δέκα ημερών από την επίδοση κατά παράβαση του άρθρου 45 του ν. 5104/2024 καθώς η τασσόμενη προθεσμία εκ του νόμου είναι εικοσαήμερη και σε καμιά περίπτωση δεκαήμερη. Με το από 08.10.2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αιτήθηκε την παράταση της ανωτέρω προθεσμίας χωρίς να απαντηθεί το αίτημά του στερώντας του το δικαίωμα σε προηγούμενη ακρόαση.

2) Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία του ελέγχου, ακυρότητα των εκδοθεισών πράξεων. Αντιφατική αιτιολογία ανάμεσα στην έκθεση ελέγχου και τις πράξεις επιβολής προστίμου. Μη κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου. Πλημμελής στοιχειοθέτηση των παραβάσεων και παραβίαση ουσιώδους τύπου. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου καταλήγει απλώς στο συμπέρασμα των φερόμενων παραβάσεων, χωρίς να αναφέρει τον τρόπο με τον οποίο διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις, ποια ήταν τα στοιχεία αυτών των διασταυρώσεων, ποια ήταν τα στοιχεία τα οποία σύγκρινε μεταξύ τους. Ήτοι η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου δεν αναγράφει εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά καθώς απαιτείται ανάλυση και περιγραφή των κρίσιμων στοιχείων του φακέλου για τη στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των καταλογιζόμενων παραβάσεων και καταλήγει απλώς σε ένα αυθαίρετο συμπέρασμα.

3) Στην έκθεση ελέγχου το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό ως 50% του Φ.Π.Α. ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό ως 100% του Φ.Π.Α.. Οι φερόμενες ως παραβάσεις των υπ' αριθ./2024,/2024 και/2024 πράξεων δεν αποτελούν 1^η υποτροπή εντός πενταετίας καθώς είναι προγενέστερες της παράβασης της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου. Ο υπολογισμός του προστίμου σε ποσοστό 100% των αρχικών ποσών ως συνέπεια της φερόμενης υποτροπής γίνεται κατά παράβαση του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 καθώς οι ανωτέρω πράξεις αφορούν προγενέστερα έτη της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου ενώ όσον αφορά την υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής

προστίμου αφορά ακριβώς το ίδιο έτος της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου και συνεπώς ούτε η τελευταία αποτελεί υποτροπή εντός της πενταετίας.

4) Παραβίαση του δικαιώματός του πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου. Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά σχετικά έγγραφα δεν του κοινοποιήθηκαν μαζί με την έκθεση ελέγχου. Τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία αποτελούν ουσιώδη στοιχεία καθώς με βάση αυτά πραγματοποιήθηκαν οι ελεγκτικές διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και δε δύναται να αντικρούσει τις φερόμενες διαπιστώσεις στην ουσία τους και προφανώς υφίσταται βλάβη. Η επίκληση του μεγάλου όγκου των εγγράφων ως λόγος της μη κοινοποίησής τους είναι αντισυνταγματικός και παραβιάζει τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και του Κ.Δ.Δ..

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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».

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 προφορικώς, 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, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν.5104/2024, προβλέπει: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της

προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. ...».

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. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2^η έκδοση, Τόμος Α', σελ. 762).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον υπ' αριθ./2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Ειδικότερα στις 30/09/2024 αναρτήθηκαν στο taxisnet (αρ. καταχώρισης) στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που αναγνώστηκε αυθημερόν. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τις απόψεις του εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας για ακρόαση και η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στη σύνταξη της από 23.10.2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. και στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η με ημερομηνία 26.09.2024 κλήση προς ακρόαση του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των διαπιστώσεων της από 16.09.2024 ειδικής έκθεσης ελέγχου που αναφέρει ο προσφεύγων δεν σχετίζεται με τις προσβαλλόμενες πράξεις, αλλά με λήψη μέτρων για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου βάσει του άρθρου 45 του ν. 5104/2024 από την εν λόγω φορολογική αρχή. Το ίδιο ισχύει και για το από 08.10.2024 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που εστάλη στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από την πληρεξούσια δικηγόρο του προσφεύγοντος με το οποίο αιτούνταν την παράταση της προθεσμίας της κλήσης προς ακρόαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από

γραφτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβιάζεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παραγράφων 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει γραπτό αίτημα του προσφεύγοντος προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ή τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για χορήγηση επιπλέον στοιχείων ή εγγράφων της υπόθεσης. Το αίτημα που είχε υποβληθεί στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατά το έτος 2021 (με αριθ. πρωτ./07.10.2021) για χορήγηση αντιγράφων των κατασχεθέντων, είχε απορριφθεί κατά το συγκεκριμένο στάδιο του ελέγχου, καθώς ήταν ιδιαίτερος πιθανόν, να δυσχεράνει ουσιωδώς τη διερεύνηση και διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματός του περί πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 5104/2024 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. ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου. ...»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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 77 του ν. 5104/2024 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μαζί με το με αριθμό/2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εκατόν έξι (106) σελίδες με πίνακες που περιγράφουν αναλυτικά τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν. Ειδικότερα αναφέρονται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η ημερομηνία μεταφοράς, ο τόπος αναχώρησης των μεταφερόμενων αγαθών, ο τόπος άφιξής τους και η αξία εσόδου στους τέσσερις πίνακες (έναν για κάθε φορολογικό έτος) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς και στους έτερους πίνακες (έναν για κάθε φορολογικό έτος) ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, όπου σε επιπρόσθετη στήλη αναγράφεται το εκδοθέν στοιχείο και η αξία αυτού.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι 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.

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι του επιβλήθηκε διαφοροποιημένο (διπλάσιο) πρόστιμο σε σχέση με το αναγραφόμενο ύψους 88.647,08 € (πρόστιμο 50% επί του ΦΠΑ) στην από 23.10.2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία συνιστά τη βάση για τις υπ' αριθ. /06.11.2024, /06.11.2024,

...../06.11.2024 και/06.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως πρώτη παράβαση εξέλαβε την απόφαση επιβολής προστίμου με αριθ./2021 και ημερομηνία κοινοποίησης 17/12/2021 και στις υπ' αριθ./06.11.2024,/06.11.2024,/06.11.2024 και/06.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προσδιόρισε το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 στο 100%, καθώς οι εν λόγω παραβάσεις θεωρήθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή ως πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας.

Ωστόσο, ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων (φορολογικές περίοδοι 01/01/2018-29/09/2021 σύμφωνα με τους οικείους πίνακες) είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της εκληφθείσας ως αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για την ίδια παράβαση (η υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου κοινοποιήθηκε 17/12/2021). Επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις, δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./14.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ: και την τροποποίηση των υπ' αριθ./06.11.2024,/06.11.2024,/06.11.2024 και/06.11.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	28.152,31€	14.076,16€

**Υπ' αριθ. /06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022
φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	39.466,16€	19.733,08€

**Υπ' αριθ. /06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022
φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	52.652,81€	26.326,40€

**Υπ' αριθ. /06.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022
φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	57.022,08€	28.511,44€

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.