



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.04.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1092

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Αξ1 ν.4987/2022, φορολογικού έτουςτης Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 ν.4987/2022, για το φορολογικό έτος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με(.....) ευρώ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους ευρώ, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
TIM-ΔΑ	N/A	.....	.....	50,00%	.....

Η επιβολή του ως άνω προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του ν.4987/2022 και 57§6 του ν.5104/2024.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών κουφωμάτων, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

1. Ως προς την αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του κατά τα χρηματικά ποσά των υπό στοιχεία 1α, 1β, 1γ και 2 επίμαχων εμβασμάτων, αυτά δεν αφορούσαν μη έκδοση παραστατικών αλλά αποτελούσαν προκαταβολές για έργα που εκτελέστηκαν – ολοκληρώθηκαν τον Νοέμβριο του έτους, οπότε και εξέδωσε, εντός της οριζόμενης κατά το άρθρο 11 παρ. 2 του ν.4308/2014 προθεσμίας, το υπ' αριθ. /..... δελτίο αποστολής – τιμολόγιο και το υπ' αριθ. /..... τιμολόγιο, αντίστοιχα. Τούτο αποδεικνύεται από τις καρτέλες των πελατών του, από την υπεύθυνη δήλωση της αλλά και τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, λαμβανομένων υπόψη επιπροσθέτως στην προκειμένη περίπτωση αφενός των ιδιαίτερων περιστάσεων και συνθηκών (απαγόρευση οικοδομικών εργασιών στη από το Μάρτιο έως τον Οκτώβριο κάθε έτους, την πανδημία covid-19, την αύξηση της τιμής του σιδήρου το έτος) και αφετέρου τις κατασκευαστικές ιδιαιτερότητες των έργων που επρόκειτο να εκτελέσει. Επιπροσθέτως πρέπει να συνεκτιμηθεί η έκδοση των ως άνω τιμολογίων, γεγονός που καταδεικνύει το αληθές του ισχυρισμού του περί ολοκλήρωσης των έργων τον Νοέμβριο του, ότε και τιμολογήθηκαν αυξάνοντας έτσι αντίστοιχα

και τα φορολογητέα εισοδήματά του το έτος αυτό. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από εσφαλμένη ερμηνεία νόμου, από κακή εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού και με πλημμελή αιτιολογία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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 υπο λογισμό 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που

αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ως άνω Κώδικα:

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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. ...».

Επειδή, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

..... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

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. ...

Άρθρο 10 Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται. δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...

Άρθρο 14 Ηλεκτρονικό τιμολόγιο

1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή.

2. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή.

3. Η χρήση ηλεκτρονικού τιμολογίου υπόκειται στην αποδοχή του, με έντυπο ή ηλεκτρονικό τρόπο, εκ μέρους του λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση.

4. Στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια είναι δυνατόν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι δυνατή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου.

5. Η μορφή του πρότυπου έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου ορίζεται με απόφαση Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το ευρωπαϊκό πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 149 του ν. 4601/..... (Α` 44). Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζονται οι διαδικασίες παραλαβής και επεξεργασίας του ηλεκτρονικού τιμολογίου, οι απαιτήσεις διαλειτουργικότητας και διασύνδεσης αυτού με τα ολοκληρωμένα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική ή/και ειδική λεπτομέρεια σχετικά με το πρότυπο έκδοσης του ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Για το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού τιμολογίου εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του παρόντος νόμου. Το πρότυπο έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου χρησιμοποιείται σε όλες τις συναλλαγές των οντοτήτων, με την εξαίρεση των δημοσίων συμβάσεων, για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 148 έως 154 του ν. 4601/.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 57 παρ. 6 του ν.5104/2024) «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ», ορίζεται 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.

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 1112/25.07.2016 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013, σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας:

«Κοινοποιούμε τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του ανωτέρω σχεδίου νόμου, αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

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 58 Α, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) 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.

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:

«Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα τη Θύρα και κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών κουφωμάτων, διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη& Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και κλήθηκε όπως εντός πέντε ημερών από την κοινοποίησή της θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα Βιβλία και Στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνει απαραίτητο ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη. Επίσης απεστάλη η με αριθ. πρωτ. «Γνωστοποίηση – Πρόσκληση» περί δυνατότητας υποβολής

εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, της οποίας δεν έκανε χρήση. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2014 προκειμένου να παρασχεθούν στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του.

Αναφορικά με τον έλεγχο ως προς την ορθής έκδοση των φορολογικών στοιχείων ν.4308/2014 (σελ. 5-8 της οικείας έκθεσης ελέγχου):

«Από τον έλεγχο των στοιχείων προέκυψαν τα κάτωθι ευρήματα:

Α) Μη έκδοση παραστατικών

Για τις κάτωθι συναλλαγές ο ελεγχόμενος έθεσε στην διάθεση του ελέγχου καρτέλες πελατών που αποτυπώνουν το σύνολο των συναλλαγών με τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο μέχρι και τις 31/12/....., καθώς και παραστατικά όπου αυτά υφίσταντο.

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημ/νία	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Αξία	Αιτιολογία Ελεγχόμενου
1α			ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	.....	Καρτέλα & παραστατικό
1β			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	.....	Αφορούν σύζυγο κα
1γ			ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	.....	Αφορούν σύζυγο κα
2			ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	.....	Καρτέλα και παραστατικό

Για την συναλλαγή με α/α 1 ο ελεγχόμενος προσκόμισε καρτέλες πελατών και οικεία τιμολόγια. Συγκεκριμένα, με βάση τα στοιχεία που έθεσε στην διάθεσή μας, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι για τα χρήματα που κατατέθηκαν τοεκδόθηκαν τα τιμολόγια υπ' αριθ. 694 και στις 06/11/....., χρονική διάρκεια που υπερβαίνει τα 3 χρόνια από την κατάθεση.

Για την συναλλαγή με α/α 2 ο ελεγχόμενος προσκόμισε καρτέλες πελατών και οικεία τιμολόγια. Συγκεκριμένα, με βάση τα στοιχεία που έθεσε στην διάθεσή μας, ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι για τα χρήματα που κατατέθηκαν τοεκδόθηκε το τιμολόγιο υπ' αριθ. 17 στις 11/11/....., χρονική διάρκεια που υπερβαίνει τα 3 χρόνια από την κατάθεση.

Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ουδέποτε προσκομίσθηκαν συμβάσεις ή αλλά αποδεικτικά έγγραφα αναφορικά με τον ακριβή χρόνο έναρξης των εργασιών που αφορούν οι ανωτέρω καταθέσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο χρόνος που μεσολαβεί από την είσπραξη των χρημάτων μέχρι την έκδοση των τιμολογίων είναι σημαντικά μεγάλος συγκριτικά με τη συνήθη πορεία των εργασιών αντίστοιχων εταιρειών και τα διδάγματα της κοινής πείρας.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι σύνηθες δραστηριότητες του ελεγχόμενου αφορούν την κατασκευαστικές εργασίες και εργασίες τοποθέτησης, οι οποίες συνιστούν συνεχιζόμενες παροχής αγαθών ή υπηρεσιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του Ν.4308/2014 παρ. 2 ισχύει : «Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο

εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί...»

Φορολογικό έτος

Ως εκ τούτου, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής αξία€ ήτοι καθαρής αξίας€ πλέον Φ.Π.Α.€, για κατασκευαστικές εργασίες και εργασίες τοποθέτησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 & 14 του οικείου νόμου και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

.....

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Φορολογικός έτος

Επειδή η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α που αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜ-ΔΑ	N/A	.....	.....	50,00%	.....

Για το λόγο αυτό προβαίνει στην έκδοση Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024, για την ελεγχόμενη περίοδο.»

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Ως προς την αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του κατά τα χρηματικά ποσά των υπό στοιχεία 1α, 1β, 1γ και 2 επίμαχων εμβασμάτων, αυτά δεν αφορούσαν μη έκδοση παραστατικών αλλά αποτελούσαν προκαταβολές για έργα που εκτελέστηκαν – ολοκληρώθηκαν τον Νοέμβριο του έτους, οπότε και εξέδωσε, εντός της οριζόμενης κατά το άρθρο 11 παρ. 2 του ν.4308/2014 προθεσμίας, το υπ' αριθ. / δελτίο αποστολής – τιμολόγιο και το υπ' αριθ. / τιμολόγιο, αντίστοιχα.

Επειδή, ως προς τα με α/α 1α, 1β, 1γ και 2 εμβάσματα του ανωτέρω πίνακα (σελ. 5 οικείας έκθεσης ελέγχου), ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα με α/α 1α, 1β και 1γ εμβάσματα αφορούν εργασίες υποστήριξης γειτονικού κτιρίου και τη στήριξη πλάκας οροφής υπογείου σε ακίνητο που παρασχέθηκαν ευρισκόμενο στο για λογαριασμό της, με δραστηριότητα «γενικές κατασκευαστικές εταιρείες», ενώ το με α/α 2 έμβασμα αφορά εργασίες κατασκευής πέργκολας στο ξενοδοχείο της εταιρείας «.....» με δραστηριότητα «τουριστικές – ξενοδοχειακές επιχειρήσεις». Ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω εμβάσματα αφορούσαν προκαταβολές για τα ως άνω έργα, τα οποία τελικά εκτελέστηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο και συγκεκριμένα ότι ολοκληρώθηκαν το έτος, ωστόσο, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτέος καθώς διαπιστώνεται ότι υπάρχει μεγάλη χρονική απόκλιση μεταξύ των πραγματοποιηθέντων εμβασμάτων (έτος) και της έκδοσης των επικαλούμενων φορολογικών στοιχείων (έτος), γεγονός που αφενός δεν συνάδει με την συνήθη συναλλακτική πρακτική αφετέρου το εν λόγω δεν τεκμηριώνεται από κανένα σχετικό συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας μεταξύ του προσφεύγοντος και των ανωτέρω επιχειρήσεων, ούτε άλλωστε δύναται να αιτιολογηθεί και από την πανδημία covid ως ο προσφεύγων επικαλείται καθώς ο ίδιος εισέπραξε τα ως άνω χρήματα σε χρόνο προγενέστερο της πανδημίας (σχεδόν δύο χρόνια πριν τον covid). Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη λόγω

μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων της Δ.Ο.Υ. Σύρου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, και την επικύρωση της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Φορολογικό έτος

Πρόστιμο άρθρου 57 ΚΦΔ

..... ευρώ

(Ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η/ ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.