



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/06/2025

Αριθμός Απόφασης: 2031

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με έδρα της ατομικής επιχείρησης στα κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024 και β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 11.434,65€, λόγω μη διαβίβασης φορολογικών στοιχείων στην ψηφιακή πλατφόρμα myData, από τον εν χρήσει ΦΗΜ, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, από 18/03/2024 έως 01/08/2024, συνολικής αξίας 149.846,71€ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 22.869,30€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 16 του ν. 5104/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 5104/2022.

β) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 1.000,00€, (250,00€ x 200% λόγω υποτροπής) λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12, 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2022.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από δύο (2) εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.5104/2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου της ως άνω υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, διενεργήθηκε από συνεργείο ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, την, μερικός επιτόπιος έλεγχος στο κατάστημα του προσφεύγοντος, ο οποίος ασκεί δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών από και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Α) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε διαβιβάσει από 28/07/2024 έως 01/08/2024, στο ηλεκτρονικό σύστημα «E-SEND» της ΑΑΔΕ, για τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 7.204,59€ πλέον ΦΠΑ 13% 936,70€ και καθαρής αξίας 2.111,05 με ΦΠΑ 24% 507,06€, κατά παράβαση του άρθρου 15Α του ν. 4987/2022, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 16 του ν. 5104/2024.

Για την εν λόγω παράβαση προσδιορίστηκε προσωρινά από τον έλεγχο πρόστιμο ύψους 721,88€ και εκδόθηκε ο υπ' αριθ. προσωρινός προσδιορισμός προστίμου καθώς και το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Κατά τον έλεγχο των αρχείων που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ την επομένη του ελέγχου, ήτοι στις, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διαβίβασε τα στοιχεία έως 31/07/2024 ενώ κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν είχε διαβιβάσει στο ηλεκτρονικό σύστημα «E-SEND» της ΑΑΔΕ, για τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου, 10.985 αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 149.846,71€ πλέον ΦΠΑ 22.869,30€. Κατόπιν των ανωτέρω, με την από έκθεση επιτόπιου ελέγχου, της Προϊσταμένης

της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, διαφοροποιήθηκε το ύψος του επιβληθέντος προστίμου, σε σχέση με τον υπ' αριθ. προσωρινό προσδιορισμό και το ποσό που τελικά καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα ανήλθε σε 11.434,65€, ήτοι το 50% της αξίας του ΦΠΑ των μη διαβιβασθέντων φορολογικών στοιχείων (22.869,30€ x 50%).

Β) Διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης σε μία (1) περίπτωση, από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ., για σερβιρισμένα ροφήματα, συνολικής αξίας 5,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 0,97€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ. 6 του ν.5104/2024.

Για την εν λόγω παράβαση, προσδιορίστηκε προσωρινά από τον έλεγχο πρόστιμο ύψους 250,00€ και εκδόθηκε ο υπ' αριθ. προσωρινός προσδιορισμός προστίμου καθώς και το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από εκθέσεις επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και του ν. 5104/2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, οι οποίες διαβιβάστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ) προκειμένου να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, άλλως και όλως επικουρικώς να μεταρρυθμισθούν στο προσήκον μέτρο, τηρούμενης της αρχής της αναλογικότητας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους διαδικασίας- αοριστία των πράξεων – έλλειψη αιτιολογίας:

- **α) Αναφορικά με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου:** Μεταξύ της προσωρινής και της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου γίνεται αναφορά σε τελείως διαφορετικές διατάξεις που έχουν τύχει εφαρμογής για την επιβολή του προστίμου. Περαιτέρω, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη περιλαμβάνει αοριστίες ως προς τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε αυτόν παράβαση, ως εκ τούτου δημιουργείται σύγχυση και περιορίζεται το δικαίωμα άμυνάς του επ' αυτής.
- **β) Αναφορικά με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου:** Μεταξύ της προσωρινής και της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου γίνεται αναφορά σε τελείως διαφορετικές διατάξεις που έχουν τύχει εφαρμογής για την επιβολή του προστίμου. Περαιτέρω, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη περιλαμβάνει αοριστίες ως προς τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε αυτόν παράβαση, καθώς, εντελώς αναιτιολόγητα το αρχικώς επιβληθέν πρόστιμο, βάσει του επιτόπιου ελέγχου, ύψους 250,00€ τετραπλασιάστηκε χωρίς να γίνεται αναφορά ή να αιτιολογείται η ύπαρξη υποτροπής.

2. Παραβίαση αρχής της χρηστής διοίκησης – παραβίαση αρχής εύνοιας προς το διοικούμενο

- **εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου:** Με την υπ' αριθ..... προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζεται διαφορετική διοικητική κύρωση σε σχέση με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς να γίνεται αναφορά στα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την καταλογισθείσα παράβαση, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου. Περαιτέρω, η σχετική παράβαση καταλογίσθηκε χωρίς ουδόλως να ελεγχθεί από τη φορολογική διοίκηση εάν

έχουν αποδοθεί οι φόροι που αναλογούν στα αναφερόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη, έσοδά του.

3. Ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων:

- α) Αναφορικά με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου: Για τις μη διαβιβασθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και έχει αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ, έχουν νομίμως διαβιβασθεί την πλατφόρμα myData. Περαιτέρω, δεν υφίσταται υπαιτιότητα του προσφεύγοντος για τη μη διαβίβαση των φορολογικών στοιχείων καθώς πρόκειται για σφάλμα του πληροφοριακού συστήματος.
- β) Αναφορικά με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου: Ο χαρακτηρισμός του υποτρόπου ουδόλως προκύπτει από την προσβαλλόμενη πράξη ενώ αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο «6 ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» αναφέρεται ότι δεν διαπιστώθηκε προηγούμενη παράβαση. Ως εκ τούτου δεν συντρέχει και δεν αποδεικνύεται η συνδρομή λόγων υποτροπής του.

4. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου: Ουδέποτε έγινε πραγματική κοινοποίηση των υπ' αριθ. σημειωμάτων διαπιστώσεων και των αντίστοιχων προσωρινών προσδιορισμών προστίμων.

5. Παραβίαση αρχής της αναλογικότητας: Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται ένα υπέρογκο πρόστιμο χωρίς ουσιαστικά να έχει τελεστεί φορολογική παράβαση δεδομένου ότι έχει αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ για τα έσοδα της επιχείρησής του.

6. Επικουρικά απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας κατ' άρθρο 71 του ν.5104/2024: η μη διαβίβαση των αναφερόμενων στις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών στοιχείων οφείλεται στη μη σύνδεση της ταμειακής μηχανής του καταστήματος με τον νέο δρομολογητή της επιχείρησής του.

I. Ως προς την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη (μη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στο myData)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει)** ορίζεται 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. [...] 4. 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, με το έγγραφο με Αριθ. πρωτ.: **ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/06-07-2016** «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων», αναφέρεται ότι: «4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1) μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηριώνει την διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις».

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 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 1542/2016** κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα ΤΟΥΤΟ νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο. αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής

εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη, φορολογικού έτους 2024, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 11.434,65€, λόγω μη διαβίβασης φορολογικών στοιχείων στην ψηφιακή πλατφόρμα myData, δεν περιλαμβάνει επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία καθώς δεν αναφέρονται σαφώς τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε αυτόν παράβαση

Επειδή, στο υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον συνημμένο σε αυτόν προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με αριθ. αναγράφεται η διαπιστωθείσα, κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, παράβαση για την οποία καταλογίζεται πρόστιμο ύψους 721,88€, ως εξής:

«[...]

A/A	Ημ/νία Διάπραξης από	Ημ/νία Διάπραξης έως	Περιγραφή	Πρόστιμο
1	01/08/2024	01/08/2024	Μη διαβίβαση των δεδομένων, κατά το άρθρο 15Α, δηλαδή, των συνόψεων εκδοθέντων παραστατικών εσόδων λιανικής, που διαβιβάζονται στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA» μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) της ΑΑΔΕ. Σε 553 περιπτώσεις καθαρής αξίας 7204,59 με ΦΠΑ 13% αξίας 936,70 και καθαρής αξίας 2111,05 με ΦΠΑ 24% αξίας 507,06 ευρώ από δελτίο z 389/28/07/2024 έως z 393/01/08/2024	721,88

[...]».

Επειδή, περαιτέρω στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και ν. 51014/2024 (ΚΦΔ), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της υπ' αριθ. προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται τα εξής:

«[...] Με την ανωτέρω εντολή ελέγχου οι υπάλληλοι: 1) [...], 2) [...] και 3 [...] μεταβήκαμε την και ώρα 19:42 στο κατάστημα της ελεγχόμενης επί της οδού και προβήκαμε σε έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσουμε την ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος δεν διαβίβαζε σε άνω των δέκα (10) περιπτώσεων και αξίας άνω των 500,00 ευρώ φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε - σύμφωνα με Ζ που επέδειξε εκείνη την ώρα στον έλεγχο - από 18/03/2024 μέχρι και την ώρα του ελέγχου στις 01/08/2024. Μετά από έλεγχο των αρχείων της υπηρεσίας μας την, με την εφαρμογή E-SEND διαπιστώσαμε ότι ο ελεγχόμενος διαβίβαζε τα στοιχεία μέχρι και τις 31/07/2024. Μέσω τις ίδιας εφαρμογής διαπιστώσαμε ότι κατά την ώρα του ελέγχου δεν είχε διαβιβάσει τα παρακάτω δέκα χιλιάδες εννιακόσια ογδόντα πέντε λιανικής πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 149.846,71 € με συνημμένη κατάσταση μονάδας DVD-CD. [...]».

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία της υπ' αριθ.προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτή αποτυπώνεται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση επιτόπιου ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, καθώς δεν προκύπτουν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις με τις οποίες στοιχειοθετείται το πρόστιμο ύψους 11.434,65€. Ειδικότερα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ποιας περιόδου στοιχεία διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν διαβιβασθεί την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου ή/και ποια στοιχεία διαβιβάστηκαν στις, με ποιον τρόπο η ελεγκτική αρχή υπολόγισε και διαπίστωσε τον αριθμό και την αξία των μη διαβιβασθέντων φορολογικών στοιχείων, ποιο χρονικό διάστημα αφορά η μη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων κλπ. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι δεν δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προβάλλει τους ισχυρισμούς του, δεδομένου ότι υπάρχει σαφής διαφοροποίηση των αναφερομένων διαπιστώσεων στην από έκθεση ελέγχου και των ευρημάτων ελέγχου της, οπότε και διενεργήθηκε ο επιτόπιος έλεγχος, σύμφωνα με τον οποίο δεν είχαν διαβιβασθεί 553 φορολογικά στοιχεία, από 28/07/2024 έως 01/08/2024, συνολικής αξίας 9.315,64€ πλέον ΦΠΑ 1.443,76€.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αοριστίας, ελλιπούς ή πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου πρέπει να γίνουν δεκτοί, ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών που αφορούν την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

II. Ως προς την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη (μη έκδοση ΑΛΠ)

➤ Παραβίαση ουσιώδους διαδικασίας- αοριστία των πράξεων – έλλειψη αιτιολογίας Ουσία αβάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 62 του ν.4987/2022), 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. [...] 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου 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. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη νομολογία, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της

τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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. [...] 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις 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. [...] 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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με

την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη περιλαμβάνει αοριστίες ως προς τα πραγματικά περιστατικά που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε αυτόν παράβαση, ενώ υπάρχει ανακολουθία ως προς τις διατάξεις που έχουν τύχει εφαρμογής για την επιβολή του προστίμου. Περαιτέρω, εντελώς αναιτιολόγητα, το αρχικώς επιβληθέν πρόστιμο, βάσει του επιτόπιου ελέγχου, ύψους 250,00€ τετραπλασιάστηκε χωρίς να γίνεται αναφορά ή να αιτιολογείται η ύπαρξη υποτροπής, ενώ αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο «6 ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» αναφέρεται ότι δεν διαπιστώθηκε προηγούμενη παράβαση. Ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση και δεν αποδεικνύεται η συνδρομή λόγων υποτροπής του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.5104/2024 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής επιτόπιου ελέγχου της Προϊσταμένης της.

Συγκεκριμένα, την και ώρα 19.42' μ.μ. υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ διενεργώντας επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στο κατάστημα (.....) του προσφεύγοντος στα διαπίστωσαν ότι δεν είχε εκδοθεί απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο σε μία (1) περίπτωση για σερβιρισμένους καφέδες, συνολικής αξίας 5,00 ευρώ με ΦΠΑ 24,00%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε ο υπ' αριθ. προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων βάσει των οποίων καταλογίσθηκε προσωρινά στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 (πρώην 58^α παρ.1 του ν.4987/2022) ύψους 250,00€.

Επειδή, περαιτέρω, στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ αναφέρονται αναλυτικά τα εξής:

«[...] Το πρόστιμο προσδιορίστηκε προσωρινά από τον έλεγχο στο ποσό των 250,00 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 , όπως και ισχύει.

Η αρμόδια για την έκδοση της Πράξης Επιβολής Προστίμου Δ.Ο.Υ., καλείται να εξετάσει αν για την διαπιστωθείσα παράβαση, συντρέχει περίπτωση υποτροπής και ανάλογου αναπροσδιορισμού του ύψους του Προστίμου, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58^Α παρ. 1 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το

πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 85 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/25-07-2016 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.

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022) προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν

στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 57 (πρώην παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022), κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, στην αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης καταγράφεται η προγενέστερη διαπίστωση από διαφορετικούς ελέγχους **τουλάχιστον τριών (3) ίδιων παραβάσεων** για τις οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν ισάριθμες πράξεις επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, από το σύστημα Taxis προκύπτει ότι σε επιτόπιους ελέγχους ,εντός της πενταετίας από τον υπό κρίση επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ της, έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, ως κάτωθι:

α/α Πράξης	Εντολή ελέγχου	Έτος	Ημερομηνία ελέγχου	Ημερομηνία έκθεσης	Ημερομηνία κοινοποίησης	Είδος Παράβασης	Ποσό Προστίμου
.....		2019	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	250,00
.....		2022	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	500,00
.....		2022	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2023	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2023	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2023	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2023	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2024	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00
.....		2024	.....	.....	.....	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου	1.000,00

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή, πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 6 (πρώην άρθρο 58^Α παρ. 1 του ν.4987/2022), καθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας 5,00€ για το φορολογικό έτος 2024, ήτοι σε χρόνο

μεταγενέστερο της αρχικής εντός πενταετίας παράβασης για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη και της επόμενης (πρώτης υποτροπής) για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. πράξη, καθώς και του χρόνου κοινοποίησής τους, ήτοι στις και αντίστοιχα. Συνεπώς ο χρόνος διάπραξης της υπό κρίση παράβασης είναι μεταγενέστερος του χρόνου κοινοποίησης τουλάχιστον της αρχικής και δεύτερης στη σειρά πράξης επιβολής προστίμου, επομένως η ελεγκτική αρχή ορθά υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 6 του άρθρου 57 του ν.5104/2024 (πρώην παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022) προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις.

Επειδή, περαιτέρω, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη διαπίστωσης και από τον έλεγχο προηγούμενης παράβασης για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που να δικαιολογεί την υποτροπή, αναφερόμενος συγκεκριμένα επί του κεφαλαίου «6 ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ» της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου. Τούτο διότι η αναφερόμενη από τον προσφεύγοντα διαπίστωση αφορά στην έκθεση ελέγχου επί της υπ' αριθ. έτερης προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου σχετικά με τη μη διαβίβαση φορολογικών στοιχείων στην ψηφιακή πλατφόρμα myData.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

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

➤ Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου

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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 62 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου καθώς ουδέποτε έγινε σε αυτόν κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αλλά έλαβε γνώση αυτών μόνο μετά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ακόμα και αν είχε γίνει πραγματική κοινοποίηση και πάλι δεν θα μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του να εκθέσει τις απόψεις του γιατί το συμπροσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου περιλαμβάνουν διαφορετικές αποδιδόμενες παραβάσεις. Συγκεκριμένα με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη του επιβλήθηκε πρόστιμο 1.000,00€ αντί του ποσού 250,00€ που είχε προσδιοριστεί προσωρινά.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου συντάχθηκε εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ) το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον υπ' αριθ. προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) και επιδόθηκε την ώρα του ελέγχου, στην Κα. σύζυγο του προσφεύγοντος. Κατά συνέπεια ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου, ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του, εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν στερήθηκε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

➤ Παραβίαση αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και:

Α) Την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 § 6 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Β) Την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 § 6 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2024

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

- Ποσό καταλογισμού: 0,00€

Φορολογικό Έτος 2024

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024.

- Ποσό καταλογισμού: 1.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.