



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10-07-2025

Αριθμός απόφασης: 1267

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά: α) της με αριθμό/13-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§6 του 5104/2024 φορ. έτους 2023, β) της με αριθμό/13-02-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/10/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την υπ' αριθμ./17-06-2025 απόφαση αναπομπής του φακέλου στη Δ.Ο.Υ. λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

8. Το υπ' αριθμ. πρωτ./20-06-2025 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με συμπληρωματικό πόρισμα του ελέγχου

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 57§6 του ΚΦΔ φορ. έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε σαράντα εννέα (49) φορολογικά στοιχεία, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,5,8,10,11,12,13 και 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) & 43 ν. 5144/2024 (ΦΠΑ).

Με την υπ' αριθμ. .../13-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2023 - 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό υπόλοιπο 295,65€ και διαγράφηκε το ποσό για έκπτωση ύψους 2,98€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της αρ./25-11-2024 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με κριτήριο επιλογής τη στοχοθεσία μερικών ελέγχων ΦΠΑ με αξιοποίηση στοιχείων διασταυρώσεων ΦΠΑ – POS myDATA, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός φορολογικός έλεγχος της περιόδου 01/10/2023 -31/12/2023 για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα ΦΠΑ. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η ανωτέρω εντολή, η με αρ. πρωτ./26-11-2024 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων και της διαδικασίας του αρ. 75 ΚΦΔ, καθώς και το αρ. πρωτ./26-11-2024 αίτημα παροχής στοιχείων, ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία για την ελεγχόμενη περίοδο. Μετά το πέρας του ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./22-01-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση σε ακρόαση (αρ. 33 ν. 5104/2024), με το οποίο καλούνταν, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου και φόρου. Ο προσφεύγων απέστειλε εμπρόθεσμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου απαντήσεις, λαμβάνοντας αριθμό πρωτοκόλλου/10-02-2025, προσκομίζοντας αποδεικτικά τραπεζικών συναλλαγών για συναλλαγές – πληρωμές του ιδίου μέσω τράπεζας για λογαριασμό τρίτων, τα οποία ο έλεγχος εξέτασε διεξοδικά και έλαβε υπόψη του. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δεν εξέδωσε 49 φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και ύστερα εκδόθηκαν και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα οι με ημ/νία θεώρησης 13/02/2025 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ & ΚΦΔ καθώς και οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δεν τα είχε ο έλεγχος στη διάθεση του και για το λόγο αυτό η Δ.Ε.Δ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ εξέδωσε την υπ' αριθμ./17-06-2025 πράξη αναπομπής στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογήσει τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η Δ.Ο.Υ. αξιοποιώντας τα στοιχεία αυτά εξέδωσε νέο πόρισμα ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο προέκυψε η μη έκδοση 17 φορολογικών στοιχείων αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης καθαρής αξίας 27,42€, πλέον 6,58€ ΦΠΑ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-03-2025 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητάει την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράβαση της αρχής της ισότητας και του αρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος
2. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρησή του βεβαιώθηκε το πρόστιμο των 545,65€ εκ των οποίων τα 295,65€ αποτελούν ποσό για το οποίο η επιχείρησή του έχει ήδη φορολογηθεί. Η διαφορά του ποσού αυτού, η οποία προέκυψε κατά τον ανωτέρω έλεγχο αποτελεί χρέωση από εκδόσεις παραβόλων, προμήθεια συναλλαγών μέσω τραπεζής ή οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία για την οποία η επιχείρηση έχει ήδη φορολογηθεί. Η επιχείρηση είναι ιδιωτικό ΚΕΠ και εξοφλούσε λογαριασμούς μέσω POS με το αντίτιμο των 2 ευρώ και οποιαδήποτε άλλη παροχή υπηρεσίας, εφόσον και αν υπήρχε.
3. Επιπλέον, από τον Απρίλιο του 2024 με τη διασύνδεση των POS με τις ταμειακές έχει σταματήσει την εξόφληση των λογαριασμών των πελατών μέσω κάρτας και από τον Σεπτέμβριο του 2024 η επιχείρηση έχει ξεκινήσει συνεργασία με την Western Union για την αποφυγή οποιουδήποτε λάθους.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5§5 του ν. 4308/2014 : «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12 του ως άνω νόμου : 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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

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

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ίδιου νόμου : 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 : 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, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το αρ. 57§6 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 77 του ΚΦΔ: Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 το αρ. 76 του ΚΦΔ: Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 65§3 του ΚΦΔ : 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 171§1 του ΚΔΔ: «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.»

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης που εφαρμόζεται στο δίκαιο συνδέεται στενά με την αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, δηλ. τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς

και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, χωρίς ωστόσο αυτό να σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχτεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

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 & 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, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόσουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο προσφεύγων αλυσιτελώς προβάλλει τον ισχυρισμό ότι από τον Απρίλιο 2024 είχε σταματήσει την εξόφληση των λογαριασμών μέσω κάρτας και ότι από τον Σεπτέμβριο 2024 είχε ξεκινήσει συνεργασία με τη Western Union για την αποφυγή λαθών, καθώς ο υπό κρίση έλεγχος αφορά στην περίοδο 01/10/2023-31/12/2023.

Επειδή από το σύνολο των δικαιολογητικών που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο (κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών), διαπιστώθηκε ότι από το σύνολο των εισπράξεων μέσω POS, ήτοι 11.719,79€, το ποσό των 10.176,89€ αφορά πληρωμές που έκανε ο ελεγχόμενος για λογαριασμό των πελατών του, όπως παρατίθεται αναλυτικά σε πίνακα (ανά

ημερομηνία NBG, ημερ. Ζ, αρ. Ζ ποσό POS, σύνολο πληρωμών μέσω POS και διαφορά –ιδ. Σελ. 13 επ. έκθεσης ΦΠΑ, και 7 επ. έκθεσης ΕΛΠ – ΚΦΔ) με σύνολα ως κάτωθι:

	Ποσό POS	Σύνολο πληρωμών μέσω POS	Διαφορά
Σύνολο Οκτώβριος 2023	2.722,00	2.215,10	506,90
Σύνολο Νοέμβριος 2023	3.638,47	3.073,07	565,40
Σύνολο Δεκέμβριος 2023	5.359,32	4.888,72	470,60
Σύνολο περιόδου 01/10-31/12/2023	11.719,79	10.176,89	1.542,90

Από τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων (αποδείξεις και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για την εν λόγω φορολογική περίοδο, όπως αυτά αποτυπώνονται στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και από τις συναλλαγές myData, προέκυψε ότι η συνολική αξία των εσόδων ανήλθε στο ποσό των 5.258,24€

Συνολική αξία εκροών myData-βιβλίων	Συνολική αξία εκροών δηλώσεων ΦΠΑ	Συνολική αξία εκροών POS	Πληρωμές για λογαριασμό τρίτων	Διαφορά
5.258,24	5.258,24	11.719,79	10.176,89	1.542,90

Η ανωτέρω διαφορά θεωρήθηκε από τον έλεγχο αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και συνιστά μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 1.542,90€, όπως παρατίθεται σε αναλυτικό πίνακα (ανά ημερομηνία, συνολική αξία μη έκδοσης, καθαρή αξία μη έκδοσης και ΦΠΑ – ιδ. Σελ 15 επ. έκθεσης ΦΠΑ και 9 επ. έκθεσης ΕΛΠ-ΚΦΔ), με σύνολο ως κάτωθι:

	Συνολική Αξία μη έκδοσης	Καθαρή αξία μη έκδοσης	ΦΠΑ
ΣΥΝΟΛΟ	1.542,90	1.244,27	298,63

Επειδή κατόπιν των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν από τον έλεγχο στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσφεύγοντα ότι εξοφλούσε

λογαριασμούς μέσω POS με το αντίτιμο των 2 ευρώ ως προμήθεια των υπηρεσιών που παρείχε, αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από την ημερήσια αναφορά εκδοθέντων παραστατικών στην οποία απεικονίζονται αναλυτικά οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών ανά ημέρα και ώρα, προέκυψε ότι δεν εκδόθηκε αντίστοιχη απόδειξη λιανικών συναλλαγών αξίας 2,00€, ως προμήθεια που εισέπραττε ο προσφεύγων για τις παρεχόμενες υπηρεσίες:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό είσπραξης μέσω POS	Ονοματεπώνυμο	Παρεχόμενη Υπηρεσία	Προμήθεια υπηρεσιών
1	19/10/2023	84,40	.....	Έκδοση διαβατηρίου	2,00
2	02/11/2023	20,00	.....	Πληρωμή παραβόλου	2,00
3	02/11/2023	20,00	.....	Πληρωμή παραβόλου	2,00
4	07/11/2023	30,00	.....	Πληρωμή παραβόλου	2,00
5	28/11/2023	195,00	.....	Δικαιολογητικά προς Περιφέρεια Ηπείρου	2,00
6	28/11/2023	18,00	.....	Πληρωμή παραβόλου	2,00
7	28/11/2023	41,92	.....	Πληρωμή οφειλών Δ.Ο.Υ.	2,00
8	28/11/2023	20,44	.....	Πληρωμή οφειλών Δ.Ο.Υ.	2,00
9	28/11/2023	15,13	.....	Πληρωμή οφειλών Δ.Ο.Υ.	2,00
10	28/11/2023	137,06	.....	Πληρωμή ΕΦΚΑ	2,00
11	28/11/2023	24,40	.....	Πληρωμή οφειλών Δ.Ο.Υ.	2,00
12	28/11/2023	11,63	.....	Πληρωμή οφειλών Δ.Ο.Υ.	2,00
13	14/12/2023	10,00	.....	Πληρωμή παραβόλου	2,00
14	27/12/2023	105,00	.....	Πληρωμή Τελών Κυκλοφορίας	2,00
15	27/12/2023	414,00	.....	Πληρωμή Τελών Κυκλοφορίας	2,00
16	27/12/2023	265,00	.....	Πληρωμή Τελών Κυκλοφορίας	2,00
17	27/12/2023	22,00	.....	Πληρωμή Τελών Κυκλοφορίας	2,00
ΣΥΝΟΛΟ					34,00

Κατόπιν των ανωτέρω επαληθεύσεων τα αποτελέσματα του ελέγχου αναπροσαρμόστηκαν ως εξής:

ΕΚΡΟΕΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών δήλωσης	4.240,51€
Αξία φορολογητέων εκροών ελέγχου	4.267,93€
Διαφορά αξίας	27,42€
Διαφορά φόρου	6,58€

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή στο αιτιολογικό της υπ' αριθμ. .../2025 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 φορ. έτους 2023 αναφέρεται η μη έκδοση σαράντα εννέα (49) φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ καθαρής αξίας 1.244,27 και αξία ΦΠΑ 298,63€, και βάσει των ανωτέρω η παράβαση αφορά μόνο τη μη έκδοση 17 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 27,42€ και ΦΠΑ 6,58€, συνάγεται ότι η ανωτέρω πράξη πρέπει να τροποποιηθεί ως προς το αιτιολογικό της.

Επειδή, στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου αναλύονται με σαφήνεια και διεξοδικά όλα τα στοιχεία και οι υπολογισμοί του ελέγχου, που δικαιολογούν και στηρίζουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι ανωτέρω εκθέσεις, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι διεξοδικές και πλήρως αιτιολογημένες, συμφώνως προς τις επιταγές του αρ. 17 του ΚΔΔ και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τον νόμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από **14-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **Α.Φ.Μ.** και την τροποποίηση της αρ./**13-02-2025** πράξης επιβολής προστίμου ως προς την αιτιολογία της πράξης, καθώς η παράβαση αφορά τη μη έκδοση (17) φορολογικών στοιχείων και όχι (49) όπως αποτυπώθηκε στην πράξη αυτή και την τροποποίηση της αρ./**13-02-2025** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023 αναφορικά με τα ποσά ως κάτωθι:.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την αρ./13-02-2025 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 57§6 του ν. 5104/2024 φορ. έτους 2023:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
250,00€	250,00€

ΦΠΑ

Με την με αριθμ./13-02-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/10/2023 -31/12/2023

Φορολογική Περίοδος 01/10/2023 - 31/12/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	4.240,51€	5484,78€	4.267,93€	27,42€
Αξία φορολογητέων εισροών	1.338,34€	1.338,34€	1.338,34€	
Φόρος εκροών	1.017,72€	1.316,35€	1.024,30€	6,58€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.020,70€	1.020,70€	1.020,70€	
Χρεωστικό υπόλοιπο		295,65	3,60	3,60
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	2,98€	0,00€	0,00€	2,98€
Ποσό προς καταβολή		295,65€	3,60€	3,60€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.