



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/07/2025

Αριθμός απόφασης: 1264

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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), 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρ. 58^Α του ν. 4987/22, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ** , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν. 12/02/2025) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, του άρθρ. 58^Α παρ.1 του ν. 4987/22, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με εβδομήντα τρεις χιλιάδες επτακόσια εξήντα οκτώ ευρώ και ογδόντα τέσσερα λεπτά (73.768,84 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη έκδοση απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων εσόδων, για λιανική πώληση αγαθών, συνολικής αξίας 381.139,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο, αναλύονται ως ακολούθως:

Αριθμός/Είδος στοιχείου	Περίοδος	Καθ. Αξία Συναλλαγών	Αξία ΦΠΑ 24%
Απροσδιόριστος αριθμός φορολογικών στοιχείων εσόδου	01/01/2020-31/12/2020	307.370,16 €	73.768,84 €

Η παραπάνω παράβαση αποτελεί την Πρώτη Υποτροπή εντός πενταετίας, καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ίδια παράβαση από άλλους διαφορετικούς ελέγχους (προηγούμενη παράβαση ΑΕΠ) και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των 73.768,84 € (73.768,84 € X 100%).

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., βάσει της από 13/01/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου ν.4308/14, ν.4174/13 & ν.4987/22 & ν.5104/24, δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ ... Πληροφοριακό Δελτίο για την οντότητα με ΑΦΜ:..... για το φορολογικό έτος 2020. Πιο συγκεκριμένα, το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο περιελάμβανε πληροφορίες σχετικές με χρηματικές αντικαταβολές που λάμβανε η προσφεύγουσα για πωλήσεις εμπορευμάτων, οι παραδόσεις των οποίων γινόταν με εταιρείες ταχυμεταφορών, χωρίς όμως να εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά. Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα ποσά που εισπράττονταν από τις πωλήσεις εμπορευμάτων, συμπεριλαμβάνονταν στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των Δηλώσεων φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και στις δηλωθείσες εκροές των υποβληθέντων Δηλώσεων Φ.Π.Α. Η ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο, γνωστοποιώντας παράλληλα τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4987/2022.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι, εκδίδονταν κυρίως αποδείξεις λιανικής πώλησης με τη χρήση ταμειακής μηχανής, άρα χωρίς αναλυτικά στοιχεία από τα οποία να ταυτοποιείται ο εκάστοτε πελάτης. Επίσης από τον έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι οι κινήσεις που αφορούσαν πωλήσεις είχαν αιτιολογίες με στοιχεία που δεν επαρκούσαν για να αντιστοιχιστούν με τα εκδοθέντα παραστατικά, γεγονότα που καθιστούσαν αδύνατο τον αντιπαραβολικό έλεγχο και την αντιστοίχιση μεταξύ των προσδιορισθέντων πωλήσεων με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος προχώρησε στη σύγκριση των συνολικά προσδιορισθέντων πωλήσεων με τις πωλήσεις για τις οποίες εκδόθηκαν παραστατικά, ανά έτος από την οποία προέκυψαν οι διαφορές που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 7. ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΚΑΙ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020							
ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΜΕ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ	ΜΕ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟ Σ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕΣΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΗΣ ΚΑΡΤΑΣ	ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑ Ν ΜΕΣΩ ΡΟΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕ ΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ (ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΙΑΝΙΚΗΣ)*ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	(ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΦΟΡΟΛ. ΠΑΡ/ΚΑ)
2020	338.707,45 €	81.179,65 €	70.565,86 €	90.588,28 €	581.041,24 €	199.902,24 €	381.139,00 €

Η συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών εσόδων ανέρχεται στο ποσό των 381.139,00 ευρώ, ήτοι η καθαρή τους αξία σε 307.370,16 ευρώ και ο ΦΠΑ σε 73.768,84 ευρώ.

Αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα παρατίθεται για το έτος 2020 η συνολική αξία των πωλήσεων, η καθαρή αξία τους και ο αναλογούν ΦΠΑ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 8. ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΜΕ ΑΝΑΛΥΣΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΤΟ ΦΠΑ			
ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
2020	381.139,00 €	307.370,16 €	73.768,84 €

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις και απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αρ. Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 Ν.5104/2024, μετά της προσωρινής πράξεις επιβολής προστίμου, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μέσω e-κοινοποίησης στις 23/10/2024, με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στην τελευταία να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός 20 ημερών από την επίδοσή τους. Παρότι παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω Κλήση, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για τη διαπιστωθείσα παράβαση και ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενη ότι η επιχείρησή της προέβη στην υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα ποσά που κρίθηκαν ότι παρά το νόμο, δεν είχαν δηλωθεί, καταλογίστηκε δε και βεβαιώθηκε ο αναλογών φόρος εισοδήματος και ο ΦΠΑ με τις αναλογούσες κυρώσεις (πρόστιμο και τόκους). Στην υπό κρίση περίπτωση, η αποδοθείσα παράβαση είναι εκείνη της μη έκδοσης απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων εσόδων, για λιανική πώληση αγαθών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,8 έως 13 του ν.4308/2014. Όμως, εντός της προθεσμίας του άρθ. 19, υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις οποίες βεβαιώθηκε το ως άνω ποσό ΦΠΑ, αλλά και ο αναλογών φόρος εισοδήματος με τις προβλεπόμενες κυρώσεις για την

εκπρόθεσμη υποβολή, κατά συνέπεια δεν τίθεται πλέον ζήτημα μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, από την οποία προήλθε απώλεια ΦΠΑ και ως εκ τούτου, παρά το νόμο, εκδόθηκε η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου.

Σε κάθε περίπτωση, ενόψει της προηγηθείσας τροποποιητικής δήλωσης, με την οποία δηλώθηκε ο αναλογών στα μη εκδοθέντα τιμολόγια ΦΠΑ, το δε ποσό αυτό καταλογίσθηκε μαζί με το ποσό του προστίμου λόγω του εκπροθέσμου της τροποποιητικής δήλωσης, η επιβολή επιπλέον προστίμου ΦΠΑ παρίσταται αντίθετη προς την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

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

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....»

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/22 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι : «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη

εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ».

Επειδή στο άρθρο 3§1,5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ... 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 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. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με 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 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή στο άρθρο 8§1,7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ...7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Επειδή στο άρθρο 12 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. ... 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 διασφαλίζει 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 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 στο άρθρο 13 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. . . ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)], 13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής, 13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του Ν.4987/22, ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς 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, 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.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ**: «1.....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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο της διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε απροσδιόριστο αριθμό φορολογικών στοιχείων εσόδων, για λιανική πώληση αγαθών, συνολικής αξίας 381.139,00 € (καθαρή αξία 307.370,16 ευρώ και ΦΠΑ 73.768,84 ευρώ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), η παράβαση αυτή αποτελεί την Πρώτη Υποτροπή εντός πενταετίας, καθώς η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην ίδια παράβαση (προηγούμενη παράβαση ΑΕΠ), σε διαφορετικό έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ για τα ποσά που κρίθηκαν ότι δεν είχαν δηλωθεί.

Επειδή, με την υποβληθείσα με αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση, που κατατέθηκε μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπεται στην περ.γ'§3 του αρθρ.19 του ν.4987/22 (πλέον περ. γ'§3 του αρθρ.23 του ν.5104/24) επί της διαφοράς του φόρου που προέκυψε με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική και εκείνου που προέκυψε με βάση την αρχικώς υποβληθείσα περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου. Συνεπώς δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της § 5 άρθρ. 58Α του ν.4987/22(πλέον §8 αρθρ.57 ν.5104/24) περί μη σώρευσης προστίμων και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος , καθώς η επιβολή των εν λόγω προστίμων προβλέπονται από διαφορετικές διατάξεις νόμου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής

έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου, του άρθρ. 58 Α §1 του ν. 4987/22, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	73.768,84 €	73.768,84 €

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.