



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 08-07-2025

Αριθμός απόφασης: 1252

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

- 2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, - **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη, επί της

οδού, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από την – Α.Φ.Μ., κατά της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57, παρ. 6 του Ν.5104/2024, για το φορολογικό έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, - Α.Φ.Μ., 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:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου της παρ. 6, του άρθρου 57, του Ν.5104/2024, για το φορολογικό έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **500,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ. από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, σε μία περίπτωση παροχής υπηρεσίας καλλωπισμού συνολικής αξίας 16,00 ΕΥΡΩ κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ. α' του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όπως ισχύει, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 3 περ. ιβ' , 67 και 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024, όπως ισχύει.

Το φορολογικό στοιχείο που δεν εξέδωσε η προσφεύγουσα και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Ημερομηνία	Καθ. Αξία Συν/γής	Αξία Φ.Π.Α.	Συντελ. Φ.Π.Α.
Μία (1) Α.Π.Υ.	/2024	12,90	3,10	24%

Σημείωση: Η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ίδια παράβαση από άλλους ελέγχους και συγκεκριμένα: Πρόστιμο του άρθρου 58^Α Ν.4987/22, Α.Ε.Π., Ημ/νία κοινοποίησης/2024, ποσό προστίμου 250,00 ΕΥΡΩ.

Συνεπώς, η υπό εξέταση παράβαση αποτελεί την Πρώτη Υποτροπή εντός πενταετίας και το επιβαλλόμενο πρόστιμο ανέρχεται στο ποσό των **500,00 ΕΥΡΩ**.

Ιστορικό

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.).

Ειδικότερα, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου, την/2024 ημέρα της εβδομάδας και ώρα, κινούμενοι επί της οδού στη εντόπισαν κατάστημα παροχής μανικιούρ - πεντικιούρ στο οποίο πρόσφεραν υπηρεσία σε πελάτισσα. Πραγματοποίησαν διακριτική παρακολούθηση μέχρι να ολοκληρωθεί η υπηρεσία (ήταν στην καρέκλα περιποίησης και δεχόταν υπηρεσίες) και διαπίστωσαν ότι η πελάτισσα αποχώρησε χωρίς να εκδοθεί σχετική Απόδειξη Παροχής Υπηρεσίας. Κατόπιν αυτών, άμεσα εισήλθαν στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας επιχείρησης και αφού επέδειξαν τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες και την εντολή ελέγχου επαλήθευσαν τη μη έκδοση Α.Π.Υ.. Οι δυο υπεύθυνες στο χώρο δήλωσαν ότι για τη συγκεκριμένη παροχή είχε πληρώσει ο σύζυγος της πελάτισσας, λίγες μέρες νωρίτερα και είχε εκδοθεί τότε η απόδειξη. Το συνεργείο ελέγχου ρώτησε τις υπεύθυνες στο χώρο την αξία της παροχής υπηρεσίας που παρείχαν προς την πελάτισσα και δήλωσαν προφορικά ότι ήταν 16 ΕΥΡΩ και προχώρησε στην έκδοση του υπ' αρ. ΣΔΕ, για την παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του Ν.4308/2014 περί Ε.Λ.Π.. Σημειώνεται ότι οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν 5104/2024, που ισχύει μέχρι σήμερα.

Μετά το πέρας του ελέγχου, για την παραπάνω αναφερόμενη παράβαση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ο με αριθμό 487460 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και το με αριθμό Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση Προς Ακρόαση. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και υπέβαλε με ηλεκτρονικό μήνυμα (αρ. πρωτ.) τις απόψεις της για τη διαπιστωθείσα παράβαση. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα, ο σύζυγος της πελάτισσας στις/2024 πλήρωσε δωροκάρτα αξίας 28,00 ΕΥΡΩ και στις/2024 επισκέφθηκε η ίδια το κατάστημα για να λάβει τις αντίστοιχες υπηρεσίες. Την ημέρα εκείνη δέχθηκε επιπλέον υπηρεσίες (ημιμόνιμο βερνίκι) αξίας 5,00 ΕΥΡΩ το οποίο κατέβαλε και εκδόθηκε η σχετική απόδειξη. Στις/2024 που έγινε ο έλεγχος όντως δεν εκδόθηκε απόδειξη διότι είχαν εκδοθεί σε προηγούμενες ημέρες. Επίσης, με το ανωτέρω ηλεκτρονικό μήνυμα απέστειλε και Υ/Δ, με ημερομηνία/2025 της πελάτισσας, η οποία αναφέρει την ίδια εκδοχή.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έκανε αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από/2025 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου

Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου - Την/2024 επισκέφθηκε για δεύτερη φορά το κατάστημα με την επωνυμία η κυρία Η πρώτη φορά ήταν την/2024. Ειδικότερα ο σύζυγός της, της προσέφερε δώρο- κάρτα από το εν λόγω κατάστημα, ως δώρο Χριστουγέννων, τις συνήθειες υπηρεσίες που λαμβάνει. Μανικιούρ και πεντικιούρ απλό, την οποία προμηθεύτηκε στις/2024, με κόστος 28€. Εξαιτίας δε, αδυναμίας του καταστήματος να ολοκληρωθούν και οι δύο υπηρεσίες ταυτόχρονα, την/2024 ολοκληρώθηκε το μανικιούρ (11€), στο οποίο επέλεξε λόγω των ημερών να εφαρμοστεί ημιμόνιμο βερνίκι, το οποίο κοστίζει 5€ επιπλέον και για το οποίο εκδόθηκε απόδειξη. Ακολούθως την/2024 ολοκληρώθηκε και η υπηρεσία του πεντικιούρ(17€), η οποία είχε αποπληρωθεί από τον σύζυγό της. Οι ως άνω ισχυρισμοί, οι οποίοι υποβλήθηκαν στην αρμόδια ελεγκτική αρχή πριν την έκδοση του οριστικού προσδιορισμού, απορρίφθηκαν με μοναδική αιτιολογία ότι προφορικά δεν εκφράστηκαν οι ίδιοι ισχυρισμοί, αλλά διαφορετικοί. Ωστόσο, στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν καταγράφηκε κανένας από τους ισχυρισμούς των υπαλλήλων της προσφεύγουσας.
2. Η αποκλειστική θεμελίωση αυτής της επαχθέστατης κρίσης του ελέγχου είναι εσφαλμένη, διότι παραβλέπει και αγνοεί προκλητικά όλα τα πραγματικά περιστατικά που αποδεικνύουν το αυτονόητο. Το χρονικό κριτήριο έκδοσης της απόδειξης - δωροκάρτας θα έπρεπε να λειτουργεί επιβεβαιωτικά σε μία κατά τα λοιπά θεμελιωμένη κρίση και νομική υπαγωγή και όχι να είναι το μοναδικό στοιχείο στο οποίο να θεμελιώνει η ελεγκτική αρχή, μία κατά τα λοιπά παντελώς ατεκμηρίωτη κρίση.
3. Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου υπογράφηκε από δύο ελεγκτές, και όχι από όλα τα μέλη του συνεργείου, τα οποία ήταν τρία.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 27 του Ν.5104/2024 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 13 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:
«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄ . 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. β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων

περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο....

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με της 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 της, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά της για της σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως της τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από της συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

Β) Συμμορφώνονται της της απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με της απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει της απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής της, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από της συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν της της απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε της συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της

Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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 τις διατάξεις της παρ. 6, του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιβ' , του άρθρου 3 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Για τους σκοπούς του Κώδικα ισχύουν οι ορισμοί της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: ιβ) ως «υποτροπή» νοείται η διάπραξη της παράβασης εντός χρονικού διαστήματος πέντε (5) ετών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία διαπιστώθηκε ίδια παράβαση και επιβλήθηκε κύρωση γι' αυτήν. Νέα υποτροπή είναι η διάπραξη νέας ίδιας παράβασης μετά την υποτροπή, εντός πέντε (5) ετών από την κοινοποίηση της πράξης, με την οποία διαπιστώθηκε η αρχική παράβαση και επιβλήθηκε κύρωση γι' αυτήν, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους

νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, 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, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση

λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η διαπίστωση της Φορολογικής Αρχής ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. για παρεχόμενη παροχή υπηρεσίας σε ιδιώτη, δεν είναι αυθαίρετη, αλλά τεκμηριώνεται στη σχετική από/2025 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια ελέγχου, την/2024 ημέρα της εβδομάδας, κινούμενοι επί της οδού στη εντόπισαν κατάστημα παροχής μανικιούρ - πεντικιούρ στο οποίο πρόσφεραν υπηρεσία σε πελάτισσα. Πραγματοποίησαν διακριτική παρακολούθηση μέχρι να ολοκληρωθεί η υπηρεσία (ήταν στην καρέκλα περιποίησης και δεχόταν υπηρεσίες) και διαπίστωσαν ότι η πελάτισσα αποχώρησε χωρίς να εκδοθεί σχετική Απόδειξη Παροχής Υπηρεσίας. Κατόπιν αυτών, άμεσα εισήλθαν στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας επιχείρησης και αφού επέδειξαν τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες και την εντολή ελέγχου επαλήθευσαν την μη έκδοση Α.Π.Υ..

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν εκδόθηκε Α.Π.Υ. διότι, η πελάτισσα δεν πλήρωσε τη συγκεκριμένη μέρα για την υπηρεσία που της παρασχέθηκε, καθώς χρησιμοποίησε κάρτα δώρου που είχε αγοράσει ο άντρας της γι' αυτήν, σε προηγούμενη ημερομηνία και ότι η πελάτισσα πλήρωσε μόνο 5,00 ΕΥΡΩ, την προηγούμενη ημέρα, για τις υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν την ημέρα εκείνη, καθώς οι υπηρεσίες που θα λάμβανε συνολικά θα στοίχιζαν 5 ΕΥΡΩ πάνω από την αξία της κάρτας δώρου του άντρα της, ύψους 28,00 ΕΥΡΩ, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, διότι ουσιαστικά είναι αστήρικτος.

Η προσφεύγουσα προκειμένου να υποστηρίξει τον ισχυρισμό της προσκόμισε αντίγραφα κινήσεων του φορολογικού μηχανισμού της και συγκεκριμένα τη γραμμή 9 της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε στις .../2024 στις ... ύψους 28,00 ΕΥΡΩ και τη γραμμή ... της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε στις .../2024 στις ύψους 5,00 ΕΥΡΩ. Οι συναλλαγές όμως αυτές δεν μπορούν να αντιστοιχηθούν απόλυτα με τις συναλλαγές που επικαλείται η προσφεύγουσα, καθώς μπορούν να αφορούν οποιονδήποτε άλλο πελάτη. Η δε υπεύθυνη δήλωση της πελάτισσας που προσκομίστηκε, με την οποία υποστηρίζει τα ίδια γεγονότα που επικαλείται και η προσφεύγουσα δεν μπορούν να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου.

Αναφορικά δε με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το συνεργείο ελέγχου αποτελείτο από τρία άτομα είναι έωλος καθώς τόσο στην έκθεση ελέγχου όσο στο σχετικό Σημείωμα

Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ - ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ) αναφέρονται δύο υπάλληλοι ήτοι ο και η

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας μη την επωνυμία, - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57, παρ. 6 του Ν.5104/2024, για το φορολογικό έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57, παρ. 6 του Ν.5104/2024, για το φορολογικό έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2024	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο (Πρώτη υποτροπή)	500,00 €	500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.