



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

25/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

**230**

Ταχ. Δ/υση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526  
E-mail : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 Α.Α.Δ.Ε. (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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 με ημερομηνία κατάθεσης **30-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά της με αριθ. .... /12-07-2022 (Π.Ε.Π. ....) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, για το φορολογικό έτος 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, της οποίας αιτείται η ακύρωση.

6. Τη με αριθ. πρωτ. .... /30-09-2022 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... /12-07-2022 (Π.Ε.Π. .... /2022) Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00 €, για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 & 6 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & των διατάξεων των άρθρων 13, 23, και 54 παρ. 1 περ. η' του ΚΦΔ και την ΠΟΛ. 1252/2015.

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. .... /04-02-2019 Δελτίο Πληροφοριών και το με αριθ. πρωτ. .... /25-06-2020 Υπηρεσιακό Σημείωμα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος για το φορολογικό έτος 2017 στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... και έδρα στη ....., δυνάμει των με αριθ. .... /04-04-2019 και .... /24-12-2019 εντολών ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Από τον διενεργηθέντα αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια αγοράς μετάλλων scrap και λοιπών ανακυκλώσιμων ειδών σε πλήθος αντισυμβαλλόμενων οι οποίοι εμφανίζονται ως μη υπόχρεοι έκδοσης τιμολογίων πώλησης (ιδιώτες), δίχως ωστόσο οι ως άνω αντισυμβαλλόμενοι να απαλλάσσονται από την υποχρέωση δήλωσης και καταβολή φόρου, διότι πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών άνω των 10.000,00 €. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλαν ή υπέβαλαν χωρίς να συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, τα εισοδήματα που προέκυψαν από την άσκηση των ως άνω ομοειδών συναλλαγών.

Μεταξύ των ανωτέρω αντισυμβαλλόμενων, ήταν και ο προσφεύγων για τον οποίον εκδόθηκε η με αριθ. .... /15-07-2020 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Από τον εν λόγω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....», είχε εκδώσει 113 τιμολόγια αγοράς, συνολικής αξίας 58.443,45 € για την αγορά ΣΚΡΑΠ για το φορολογικό έτος 2017 για λογαριασμό του προσφεύγοντα. Εν συνεχεία, συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. .... /23-09-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αριθ. πρωτ. .... /23-09-2020 Διαβιβαστικό Σημείωμα. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 04-01-2021 02-06-2022 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη. Πρωτίστως είναι πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση της προσβαλλόμενης πράξης ότι ο ίδιος πραγματοποίησε 113 συναλλαγές με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» συνολικής αξίας 58.443,45 €. Το γεγονός ότι η ανωτέρω επιχείρηση τον εμφανίζει στην καρτέλα των προμηθευτών δεν σημαίνει ότι ο ίδιος πραγματοποίησε τις ως άνω συναλλαγές ή ότι είχε οποιαδήποτε γνώση ή συμμετοχή. Κατά το έτος 2017, ο ίδιος πώλησε στην εν λόγω εταιρεία δύο φορές σίδερα scrap, συνολικής αξίας 35,00 € δίχως να λάβει ποτέ κάποιο παραστατικό (τιμολόγιο), αν και είχε παράσχει τον ΑΦΜ του όπως του είχε ζητηθεί. Οι ελεγκτικές αρχές δεν ερεύνησαν αν τα ανωτέρω τιμολόγια εκδόθηκαν για να καλύψουν πιθανές εικονικές συναλλαγές ή συναλλαγές με πρόσωπα που δεν είχαν ΑΦΜ. Ο ίδιος δεν είχε ποτέ στην κυριότητά του φορτηγό- όχημα ώστε να έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει τις αποδιδόμενες ποσότητες scrap, παρά μόνο ένα ΙΧ επιβατικό αυτοκίνητο το οποίο διέθετε μέχρι το έτος 2017, καθώς μετά το έθεσε σε ακινησία. Επιπλέον, δεν γνώριζε ότι είχε την υποχρέωση να κάνει δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα για τη χρήση 2017 καθώς η δουλειά του ήταν αποσπασματική και ανάξια λόγου όπως προκύπτει και από τις αντίστοιχες δηλώσεις εισοδήματος. Η καταλογισθείσα παράβαση ότι δηλαδή δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα εκτός του ότι είναι αόριστη, δεν προσδιορίζει σε τι συνίσταται και ποιο είναι αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, λαμβάνοντας υπόψη ότι η δουλειά του είναι αποσπασματική.
- Δυσανάλογο το ύψος του προστίμου έναντι της φοροδοτικής του ικανότητας. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της Πράξης Επιβολής Προστίμου κατ' άρθρ. 54 του ΚΦΔ στο άρθρο 25 παρ. 1 δ' και 78 του Συντάγματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ 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 άρθρου 23 του ΚΦΔ 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 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι:

*«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:*

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή,[...]

2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

α) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ. εκτός αν έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.

β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους.

[...]

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.[ ...]»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή,

α) στους αγρότες του άρθρου 41,

β) στους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκαταστημένοι στο εσωτερικό της χώρας,

γ) στην παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

3. Οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, τα ακαθάριστα έσοδα των οποίων υπερβαίνουν σε μία διαχειριστική περίοδο το όριο που προβλέπεται στην παράγραφο 1, εντάσσονται υποχρεωτικά από την επόμενη διαχειριστική περίοδο στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου.

4. Στην περίπτωση που η πρώτη διαχειριστική περίοδος αφορά χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν ο υποκείμενος μπορεί να απαλλαγεί κατά την επομένη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, γίνεται αναγωγή των ακαθάριστων εσόδων του, του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, σε ετήσια βάση.

5. Για την μετάταξη υποκείμενου από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 4 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο διετίας. Η μη υποβολή της δήλωσης του εδαφίου 1, δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.[...]

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.[...]

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. [...]

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 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.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

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.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014, 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.

[...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

[...]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

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

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.

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 τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε`, ζ`, η` και ιδ` της παραγράφου 1 ...».

**Επειδή**, στο Κεφ. ΙΙ άρθρο 2 παρ. δ' της ΠΟΛ 1252/20.11.2015, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας διευκρινίζεται ότι :

«...2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

...

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα

με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 το με αριθ. πρωτ. ....../04-02-2019 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... και έδρα στη ....., για το φορολογικό έτος 2017 και δυνάμει των με αριθ. ....../04-04-2019 και ....../24-12-2019 εντολών ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

**Επειδή**, από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση εξέδιδε τιμολόγια αγοράς μετάλλων scrap και λοιπών ανακυκλώσιμων ειδών σε πλήθος αντισυμβαλλόμενων οι οποίοι εμφανίζονται ως μη υπόχρεοι έκδοσης τιμολογίων πώλησης (ιδιώτες). Όπως ωστόσο διαπιστώθηκε στη συνέχεια οι ίδιοι δεν απαλλάσσονται από την υποχρέωση δήλωσης και καταβολή φόρου, διότι πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών άνω των 10.000,00 €. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλαν ή υπέβαλαν χωρίς να συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, τα εισοδήματα που προέκυψαν από την άσκηση των ως άνω ομοειδών συναλλαγών, περισσότερων των τριών (3) εντός ενός εξαμήνου.

**Επειδή**, μεταξύ των ανωτέρω αντισυμβαλλόμενων, ήταν και ο προσφεύγων για τον οποίον εκδόθηκε η με αριθ. ....../15-07-2020 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

**Επειδή**, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα αρχεία της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και συγκεκριμένα από τη με αριθ. 50-0214 καρτέλα προμηθευτών, διαπιστώθηκε η έκδοση τιμολογίων αγοράς μετάλλων scrap και λοιπών ανακυκλώσιμων ειδών προς τον προσφεύγοντα σε 113 περιπτώσεις, συνολική αξίας 58.443,45 € για το φορολογικό έτος 2017. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το ύψος της εκάστοτε συναλλαγής κυμαινόταν από 460,00 € έως και 500,00 € και ως εκ τούτου η εξόφληση γινόταν με μετρητά, πλην μιας συναλλαγής συνολικής αξίας 4.000,43 € η οποία εξοφλήθη με τραπεζική επιταγή συνολικής αξίας 4.000,00 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. ο προσφεύγων δεν εμφανίζεται ως επιτηδευματίας.

**Επειδή**, από τον ως άνω αντιπαραβολικό- διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα αρχεία της εκδότριας εταιρείας αλλά και στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων:

- 1) Δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα για τη χρήση 2017 για έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας ως όφειλε.
- 2) Υπέβαλε ανακριβώς τη με ημερομηνία έκδοσης 28-06-2018, αριθ. δήλωσης ..... και αρ. ειδ/σης ..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου για το φορολογικό έτος 2017 καθώς δεν δήλωσε έσοδα συνολικού ύψους 58.443,45 €, όπως προκύπτει από τα τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της εταιρείας «.....».



3) Δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα.

**Επειδή**, αναλυτικότερα από την ως άνω δήλωση Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δηλώνει μόνο εισοδήματα που απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο (κωδ. 619) ύψους 1.400,00 € και δεν δηλώνει εισόδημα από καμία άλλη πηγή.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4172/2013 κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός του εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων και ως εκ τούτου αποτελούν επιχειρηματική συναλλαγή.

**Επειδή**, οι ως άνω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους 2017 και συγκεκριμένα κατά το χρονικό διάστημα από 03-01-2017 έως και 05-12-2017.

**Επειδή** ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του, ότι ουδεμία σχέση έχει με την εταιρεία «.....». Ούτε προκύπτει ότι έχει ασκήσει αγωγή ενώπιον των πολιτικών δικαστηρίων κατά της εν λόγω εταιρείας. Ωστόσο, από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκύπτει ότι τουλάχιστον μία συναλλαγή συνολικής αξίας 4.000,43 € έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του αβασίμως προβάλλονται.

**Επειδή** ο προσφεύγων επικαλείται επίσης παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας του Συντάγματος, διότι το πρόστιμο είναι δυσανάλογο της φοροδοτικής του ικανότητας.

**Επειδή** ωστόσο, η Φορολογική Αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια είτε να μην επιβάλει το επίμαχο πρόστιμο είτε να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών παρακάμπτοντας τις οικείες νομοθετικές διατάξεις που επιτάσσουν την επιβολή τους και, εν προκειμένω, δε συντρέχει διακριτική ευχέρεια, αλλά δέσμια αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης να επιβάλλει το επίμαχο πρόστιμο όχι κατά το δοκούν αλλά βάσει των κειμένων διατάξεων που διέπουν τις διαδικαστικές παραβάσεις του ΚΦΔ.

**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**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης 04-01-2021 έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η ανωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., και την επικύρωση της με αριθ. .... /12-07-2022 (Π.Ε.Π. ....) Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάτρας, για το φορολογικό έτος 2017.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:  
Φορολογικό έτος 2017**

Υπ' αριθ. .... /12-07-2022 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 54§2Ε' του ΚΦΔ: **2.500,00**  
€

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.