



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1034

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ., και πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο αρωμάτων και καλλυντικών πρόστιμο ποσού 51.568,11 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 436.544,34 € και Φ.Π.Α. ποσού 103.136,21 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 37.897,64 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 315.813,68 € και Φ.Π.Α. ποσού 75.795,28 €.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.960,40 €, κατόπιν διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων, συνολικής προκύπτουσας διαφοράς καθαρής αξίας ποσού 33.003,26 € και Φ.Π.Α. ποσού 7.920,79 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής επεξεργασίας του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Τα ποσά για τα οποία φέρεται να μην έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία πώλησης που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, δεν ταυτίζονται με αυτά των προσβαλλόμενων πράξεων. Σύμφωνα με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου δεν εξέδωσε παραστατικά καθαρής αξίας 436.544,34€ πλέον ΦΠΑ 103.136,21€ (δηλαδή μεικτής αξίας 539.680,55€), ενώ στην έκθεση αναφέρεται (σελ. 17) μεικτή αξία 533.957,10€. Σύμφωνα με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου δεν εξέδωσε παραστατικά καθαρής αξίας 315.813,68€ πλέον ΦΠΑ 75.795,28€ (δηλαδή μεικτής αξίας 391.608,96€), ενώ στην έκθεση στη σελ. 13 αναφέρεται μεικτή αξία 414.945,53€ και στη σελ. 18 μεικτή αξία 386.932,94€. Σύμφωνα με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου δεν εξέδωσε παραστατικά καθαρής αξίας 33.003,26€ πλέον ΦΠΑ 7.920,79€ (δηλαδή μεικτής αξίας 40.924,05€), ενώ στην έκθεση στη σελ. 14 αναφέρεται μεικτή αξία 268.767,75€ και στη σελ. 18 σε μεικτή αξία 35.335,24€.

2) Συγκεκριμένα δε για τη με αρ. προσβαλλόμενη πράξη, αυτή πάσχει από αοριστία για τον επιπλέον λόγο της έλλειψης οποιασδήποτε ειδικότερης αναφοράς και υπολογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ για τα φερόμενα (όποια) μεικτά έσοδα του φορολ. έτους 2016, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ μέχρι την 30-05-2016 ανερχόταν σε 23%, ενώ από την 01-06-2016 σε 24%. Η από έκθεση της ΥΕΔΔΕ όφειλε να υπολογίσει ξεχωριστά και να αναφέρει το συγκεκριμένο ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ επί 23% και επί 24%.

3) Την, ήτοι πριν την έκδοση της με αρ. (.....) πράξης, καθώς και πριν την κοινοποίηση οποιουδήποτε σημειώματος ελέγχου, υπέβαλε τη με αρ. καταχ. τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2016 με χρεωστικό υπόλοιπο εκκαθάρισης φόρου ποσού 53.399,88€, από το οποίο προέκυψε υποχρέωση καταβολής ποσού 5.000€ και στις, υπέβαλε τη με αρ. καταχώρησης taxis τροποποιητική δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία διόρθωσε το συνολικό εισόδημά της για το έτος αυτό στο ποσό των 441.908,18€.

4) Δεν τίθεται ζήτημα πρόθεσης προς απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος, ούτε πλουτισμού της. Από το έτος 2016 και μέχρι που έπαυσε την ατομική επιχείρησή της (2018) διατηρούσε τη βέβαιη πεποίθηση ότι εφόσον επρόκειτο για ποσά που καταβαλλόταν σε τραπεζικό λογαριασμό, τίθενται σε κάθε περίπτωση υπ' όψιν των φορολογικών αρχών και υπόκεινται σε όλες τις νόμιμες φορολογίες και κρατήσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. 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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... 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, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 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.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση

της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 8 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 (αυτοτιμολόγηση) 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 11 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. **2.** Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία

έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.»

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 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...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

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, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Α΄ Υποδιεύθυνσης, οι ελεγκτές προέβησαν σε αντιπαραβολή των ηλεκτρονικών αρχείων των υπ' αριθ. και Φ.Τ.Μ. της προσφεύγουσας, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων πώλησης αγαθών) της, των αποστολών/αντικαταβολών των εταιρειών, των τερματικών POS της και των εισπράξεων μέσω καταθέσεων στην και διαπίστωσαν τη μη έκδοση απροσδιορίστου αριθμού Α.Λ.Π. από τις εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για πώληση καλλυντικών τα έτη 2016, 2017 και 2018.

Επειδή, η φορολογική αρχή προσδιόρισε για το έτος 2016 τις διαφορές που προέκυψαν με συντελεστή Φ.Π.Α. 23% (έως 31.05.2016) και 24% (από 01.06.2016), καθόσον οι διαφορές αναφέρονται ανά μήνα (σελ. 16 και 17 έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2016 από την προσφεύγουσα και οι δηλωθείσες επιπλέον φορολογικές εκροές δεν αναχαιτίζουν την επιβολή του υπό κρίση προστίμου για την ήδη προηγηθείσα (της υποβληθείσας δήλωσης) διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή κατόπιν κοινοποίησης της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. υπεβλήθη από την προσφεύγουσα α) η υπ' αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4512/2018, με την οποία, η προσφεύγουσα αύξησε τα καθαρά κέρδη της από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδικός 401 του εντύπου Ε1) από 9.999,05€ σε 441.903,74€, ήτοι κατά το ποσό των 431.904,69€ και τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδικός 425 του εντύπου Ε1) από 630.642,16€ σε 1.062.546,85€, ήτοι κατά το ποσό των 431.904,69€, β) η υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, με την οποία η προσφεύγουσα αύξησε τις φορολογητέες εκροές της από 787.217,17 € σε 808.050,49 € και τον φόρο εκρών από 188.932,12 € σε 193.932,12 €

Με τις ανωτέρω δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. δηλώθηκαν επιπλέον έσοδα/φορολογητέες εκροές για το φορολογικό έτος 2016, γεγονός που υποδηλώνει την αποδοχή από την προσφεύγουσα της αποκρουθείσας ύλης και εμμέσως και της διαπραχθείσας παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, η περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2016 υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και ως εκ τούτου νομίμως επιβλήθηκε τόσο το πρόστιμο για το έτος 2016 όσο και για τα άλλα δύο έτη (2017 – 2018). Η υποβολή δε της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος έτους 2016, ουδεμία επίδραση ασκεί στις κρινόμενες πράξεις προστίμου, του άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ..

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου λόγω μη ακριβούς υπολογισμού του Φ.Π.Α., περί υπέρογκου και επαχθούς προστίμου για το έτος 2016, δεδομένου ότι δηλώθηκε το σύνολο των εισοδημάτων της καθώς και περί έλλειψης πρόθεσης απόκρυψης φορολογητέας ύλης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ωστόσο, όσον αφορά τα ποσά που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα, παρατηρείται ότι οι συνολικές αξίες των εκδοθέντων τιμολογίων που αναγράφονται στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν ταυτίζονται με αυτές που αναφέρονται στις σελίδες 16 και 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου, όπως διαμορφώθηκαν μετά την κατάθεση των απόψεων της προσφεύγουσας επί του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ως κάτωθι:

Έτος	Διαφορά καθαρής αξίας	Διαφορά Φ.Π.Α.	Συνολική διαφορά
2016 (23%)	160.471,63€	36.908,47€	197.380,10€
2016 (24%)	271.433,07€	65.143,94€	336.577,01€

Σύνολο έτους 2016	431.904,70€	102.052,41€	533.957,11€
2017 (24%)	312.042,69€	74.890,25€	386.932,94€
2018 (24%)	28.496,16€	6.839,08€	35.335,24€
Σύνολο	772.443,55€	183.781,74€	956.225,29€

Με βάση τα παραπάνω, και δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου συνιστά την νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. αυτές επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

Έτος	Πρόστιμο Φ.Π.Α.
2016	102.052,41€ * 50% = 51.026,21€
2017	74.890,25€ * 50% = 37.445,12€
2018	6.839,08€ * 50% = 3.419,54€

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ταύτισης των ποσών των μη εκδοθέντων τιμολογίων μεταξύ έκθεσης ελέγχου και προσβαλλόμενων πράξεων κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την τροποποίηση των υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	51.568,11€	51.026,11€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	37.897,64€	37.445,12€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	3.960,40€	3.419,54€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.