



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 16/02/2022

Αριθμός απόφασης: 494

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση στην οδός, κατά: α) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2017, β) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2018, γ) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2019, και δ) της με αριθμ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/07/2021 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Απτικής/Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας).
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

α) Με τη με αριθμ./2021 οριστική πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **32.678,58 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 παρ. 1 του ν. 4410/2016. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το χρονικό διάστημα 05/05/2017-31/12/2017, εξέδωσε ανακριβώς χίλια εξακόσια δεκατέσσερα (1.614) τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. (Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου, σε ισάριθμες περιπτώσεις - παρέες πελατών, για υπηρεσίες παροχής γευμάτων, συνολικής αξίας 84.419,66 ευρώ (καθαρής αξίας 68.080,37 ευρώ πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 24% 16.339,29 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον έλεγχο στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 26/08/2016 (ΑΕΠ/2016 με αξία προστίμου 250,00 ευρώ) και το φορολογικό έτος 2019 (ΑΕΠ/2020 με αξίας προστίμου 250,00 ευρώ). Συνεπώς, καθώς πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβλήθηκε πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς φόρου, λόγω ανακριβούς έκδοσης.

β) Με τη με αριθμ./2021 οριστική πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **57.114,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 παρ. 1 του ν. 4410/2016. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, εξέδωσε ανακριβώς δύο χιλιάδες εξακόσιες τριάντα τρεις (2.633) τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. (Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου, σε ισάριθμες περιπτώσεις - παρέες πελατών, για υπηρεσίες παροχής γευμάτων, συνολικής αξίας 147.545,19 ευρώ (καθαρής αξίας 118.988,05 ευρώ πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 24% 28.557,14 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον έλεγχο στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 26/08/2016 (ΑΕΠ/2016 με αξία προστίμου 250,00 ευρώ) και το φορολογικό έτος 2019 (ΑΕΠ/2020 με αξίας προστίμου 250,00 ευρώ). Συνεπώς, καθώς πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβλήθηκε πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς φόρου, λόγω ανακριβούς έκδοσης.

γ) Με τη με αριθμ./2021 οριστική πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **47.080,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 παρ. 1 του ν. 4410/2016. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, εξέδωσε ανακριβώς δύο χιλιάδες εξακόσιες τριάντα τέσσερα (2.634) τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. (Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου, σε ισάριθμες περιπτώσεις – παρέες πελατών, για υπηρεσίες παροχής γευμάτων, συνολικής αξίας 158.689,12 ευρώ (καθαρής αξίας 135.149,12 ευρώ πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 13% 10.529,88 ευρώ και Φ.Π.Α. 24% 13.010,12 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον έλεγχο στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 26/08/2016 (ΑΕΠ/2016 με αξία προστίμου 250,00 ευρώ) και το φορολογικό έτος 2019 (ΑΕΠ/2020 με αξίας προστίμου 250,00 ευρώ). Συνεπώς, καθώς πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβλήθηκε πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς φόρου, λόγω ανακριβούς έκδοσης.

δ) Με τη με αριθμ./2021 οριστική πράξης επιβολής προστίμου Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **23.633,28 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 51 παρ. 1 του ν. 4410/2016. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων, κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2020 - 28/08/2020, εξέδωσε ανακριβώς χίλια εξακόσια σαράντα εννέα (1.649) τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. (Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου, σε ισάριθμες περιπτώσεις – παρέες πελατών, για υπηρεσίες παροχής γευμάτων, συνολικής αξίας 93.324,33 ευρώ (καθαρής αξίας 81.507,69 ευρώ πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 13% 9.159,51 ευρώ και Φ.Π.Α. 24% 2.657,13 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 9, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τον έλεγχο στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 26/08/2016 (ΑΕΠ/2016 με αξία προστίμου 250,00 ευρώ) και το φορολογικό έτος 2019 (ΑΕΠ/2020 με αξίας προστίμου 250,00 ευρώ). Συνεπώς, καθώς πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβλήθηκε πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή επί της διαφοράς φόρου, λόγω ανακριβούς έκδοσης.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 21/07/2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας). Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της εν λόγω έκθεσης ελέγχου η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά το χρονικό διάστημα 05/05/2017 έως και 28/08/2020 προέβαινε σε συστηματική και μεθοδευμένη απόκρυψη φορολογητέων εσόδων με την έκδοση ανακριβών τελικών φορολογικών στοιχείων εσόδων, εφαρμόζοντας τιμές μειωμένες στο 1/10 από τις πραγματικές, με τη μετατόπιση της υποδιαστολής μια θέση αριστερά στις τιμές των ειδών και κατ' επέκταση και στο σύνολο της συνολικής αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου, όπως παρουσιάζεται στους πίνακες των τελικών αποτελεσμάτων στις σελίδες 22 έως 25 της έκθεσης.

Η παραπάνω έκθεση ελέγχου απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το με αριθμ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ ΕΞ 2021/08-09-2021 Πληροφοριακό Δελτίο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής / Υποδιεύθυνση Δ' Τμήμα Γ2, με βάση το πόρισμα της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες/2021,/2021,/2021 και/2021 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση/ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την παύση αναζήτηση διοικητικών κυρώσεων σε βάρος του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - ελεγκτική δραστηριότητα από αναρμόδια κατά τόπον αρχή - μη νόμιμη μεταβίβαση αρμοδιότητας - απουσία δημοσίευσης στο ΦΕΚ.** Η μεταβίβαση της ελεγκτικής αρμοδιότητας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προς την ΥΕΔΔΕ Λαμίας πάσχει ακυρότητας και κάθε μία προσβαλλόμενη πράξη ως ερειδόμενη σε αυτή, τυγχάνει ακυρωτέα για το λόγο της παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως εκ της εκδήλωσης ελεγκτικής δραστηριότητας από αναρμόδια κατά τόπον αρχή.
- **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - μη νόμιμη εξουσιοδότηση υπογραφής - απουσία δημοσίευσης στο ΦΕΚ.** Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου φέρουν υπογραφή από τον αναπληρωτή Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αντί του ιδίου του Προϊσταμένου, χωρίς να προκύπτει δημοσίευση στο ΦΕΚ της κανονιστικής πράξης με την οποία ο τελευταίος εξουσιοδοτεί τον πρώτο όπως προβεί σε υπογραφή διοικητικών πράξεων που εκδίδονται από τη φορολογική αρχή. Στο πλαίσιο αυτό, κάθε μία προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα για το λόγο της παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθότι η κανονιστική πράξη εξουσιοδότησης υπογραφής ελλείπει δημοσίευσης της στο ΦΕΚ δεν απέκτησε νόμιμη υπόσταση.
- **Εσφαλμένη εκτίμηση αποδεικτικού υλικού, απουσία πρωτογενούς ελέγχου από αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, αυθαίρετη υιοθέτηση ελεγκτικών συμπερασμάτων ΥΕΔΔΕ Αττικής - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.** Η άκριτη υιοθέτηση των συμπερασμάτων της ΥΕΔΔΕ Αττικής από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, χωρίς τη διενέργεια αυτοτελών επαληθεύσεων και πολύ περισσότερο η έκδοση καταλογιστικών πράξεων που εδράζονται σε έκθεση ελέγχου που συνέταξε έτερη δημόσια αρχή και επί της οποίας ουδέν εκ των ανωτέρω αναφέρεται, συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και εξ' αυτού του λόγου, κάθε μία από τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων καθίσταται

ακυρωτέα.

- **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – απουσία νόμιμης εντολής ελέγχου.** Δεν έλαβε ποτέ γνώση του περιεχομένου της έγγραφης εντολής βάσει της οποίας εκκίνησε ο φορολογικός σε βάρος του έλεγχος, γνωρίζει δε μόνο τον αριθμό αυτής, ο οποίος αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς τα όργανα της φορολογικής αρχής δεν του επέδειξαν ποτέ το περιεχόμενο της σχετικής εντολής ελέγχου - έρευνας και εξ αυτού του λόγου δεν είναι σε θέση να ελέγξει κατά πόσο ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε νομίμως, αν διενεργήθηκε εντός του χρονικού διαστήματος που όφειλε να διενεργηθεί, και κατά πόσο τα όργανα που προέβησαν σε αυτόν είχαν σχετική αρμοδιότητα.

- **Εσφαλμένη εκτίμηση αποδεικτικού υλικού - Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογικής νομοθεσίας - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.** Τα συμπεράσματα του ελεγκτικού μηχανισμού προέκυψαν βάσει της υποτιθέμενης αναντιστοιχίας μεταξύ των παραστατικών λιανικών πωλήσεων και του συστήματος προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας, τα οποία εξέδιδε κατά την υπηρεσία παροχής γευμάτων, πλην, όμως, οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις είναι αυθαίρετες και απέχουν πολύ από την πραγματικότητα. Ειδικότερα, αρνείται ότι προέβη σε έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, καθώς η επιχείρησή του τα τελευταία έτη εφαρμόζει ένα σύστημα ειδικής εκπωτικής πολιτικής, βάσει ειδικού τιμοκαταλόγου, σε συγκεκριμένες κατηγορίες πολιτών, ενδεικτικά αναφερόμενων των φοιτητών, των αστυνομικών, των συνταξιούχων και των ανέργων. Δηλαδή, κατά τη λήψη της παραγγελίας από τον πελάτη, γινόταν καταγραφή της στο ηλεκτρονικό σύστημα προσωρινών αποδείξεων, από το οποίο και εκδίδονταν τα σχετικά δελτία εκάστης παραγγελίας. Ακολούθως, εφόσον ο συγκεκριμένος πελάτης ανήκε στις κατηγορίες για τις οποίες ίσχυε η ειδική εκπωτική πολιτική της επιχείρησης, εφαρμόζονταν έκπτωση, της τάξης του 90%, η οποία εν τέλει αποτυπωνόταν στο τελικό παραστατικό. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τη με αριθμ. πρωτ./2017 αίτησή του προς το Δήμο-....., καθώς και Φυλλάδιο διαφημιστικό της ανωτέρω πρωτοβουλίας της επιχείρησης του για παροχή έκπτωσης 90%.

- **Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογικής νομοθεσίας - Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.** Τα όσα λαμβάνονται ως βάση ενδείξεων τέλεσης αξιοποιούν και φορολογικώς ελεγκτέων πράξεων είναι απλώς τα προσωρινά δελτία παραγγελιών, τα οποία δεν δύνανται να παράξουν αποτελέσματα, αφού η διαφορά τους με τα παραστατικά λιανικής πώλησης, τα οποία έπρεπε να λάβει υπόψη του ο έλεγχος, δεν μπορούν να αποτελέσουν επαρκή αποδεικτική βάση στοιχειοθέτησης παρανόμων πράξεων.

- **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης - προβολή οσιγενών ισχυρισμών/αποδιδόμενων πλημμελειών.** Ουδέποτε κλήθηκε να δώσω εξηγήσεις προ της έκδοσης της προσβαλλόμενης, δυσμενούς για αυτόν διοικητικής πράξης, ήτοι έκαστης προσβαλλόμενης οριστικής καταλογιστικής πράξης για τα έτη 2017-2020 κατά το μέρος της επιβολής τετραπλάσιου ποσού προστίμου σε σχέση με τον προσωρινό προσδιορισμό που του επιδόθηκε, ούτε και μου γνωστοποιήθηκε ο κίνδυνος που διέτρεχε λόγω της αποδιδόμενης σε αυτόν υποτροπής, για την οποία επίσης ουδείς τον ενημέρωσε, γεγονός που παραβιάζει τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 23, 24, 25 και 28 του ν. 4174/2013:

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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.

.....

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων

αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

.....

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός

του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού

.....

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)", όπως ισχύει:

«Μέρος Α'

Αποστολή, Όργανα Διοίκησης και διάρθρωση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)

.....

Άρθρο 13 Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α'

Γενικές Διατάξεις που αφορούν στη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

1.- α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία (Ε.Α.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94).

β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω:

αα) Αττικής

ββ) Θεσσαλονίκης

γγ) Πάτρας

δδ) Ηρακλείου

γ) Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών.

δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.

2.- α) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων.

β) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα.

3.- Οι επιχειρησιακοί στόχοι, η διάρθρωση, η κατά τόπον αρμοδιότητα και η εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθορίζονται στην Ενότητα Β' του παρόντος άρθρου.

4.- Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η διενέργεια ελέγχων και ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους.

5.- Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.

.....

ΕΝΟΤΗΤΑ Β'

Επιχειρησιακοί στόχοι, διάρθρωση, κατά τόπον αρμοδιότητα και εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΥΠΟΕΝΟΤΗΤΑ Β '

Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

Ι-Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής)

1. - Η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) εποπτεύεται από τη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι επιχειρησιακοί στόχοι της είναι οι κατωτέρω:

(α) Η προάσπιση των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και η προστασία του κοινωνικού συνόλου.

(β) Οι έρευνες και οι έλεγχοι πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας.

(γ) Η αποκάλυψη και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, μέσω της διαπίστωσης και της αντιμετώπισης κάθε μορφής απάτης σε βάρος των δημοσίων εσόδων.

2. - Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία έχει έδρα τον Νομό Αττικής, διαρθρώνεται σε τέσσερις (4) Υποδιευθύνσεις, από τις οποίες η μία (1) εδρεύει εκτός της έδρας της, σε δεκαεπτά (17) Τμήματα και σε ένα (1) Αυτοτελές Γραφείο, υπαγόμενο απευθείας σε Προϊστάμενο Υποδιεύθυνσης, εκ των οποίων τα δύο (2) Τμήματα και το Αυτοτελές Γραφείο εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, ως εξής:

(α) Υποδιεύθυνση Α' - Προληπτικών Ελέγχων Τμήματα Α1' έως Α6'- Προληπτικών Ελέγχων

(β) Υποδιεύθυνση Β' - Ερευνών

αα) Τμήματα Β1' έως Β4' - Ερευνών,

ββ) Τμήματα Β5' έως Β6'- Ερευνών και Καταπολέμησης της Απάτης στον Φ.Π.Α.

(γ) Υποδιεύθυνση Γ' - Δικαστικού και Διοικητικής Μέριμνας

αα) Τμήμα Γ1' - Δικαστικό

ββ) Τμήμα Γ2'- Προγραμματισμού και Πληροφορικής Υποστήριξης

γγ) Τμήμα Γ3' - Διοικητικής και Γραμματειακής Υποστήριξης

(δ) Υποδιεύθυνση Δ' - Προληπτικών Ελέγχων, με έδρα την Λαμία

αα) Τμήματα Δ1' έως Δ2' - Προληπτικών Ελέγχων

ββ) Αυτοτελές Γραφείο Διοικητικής και Γραμματειακής Υποστήριξης, υπαγόμενο απευθείας στον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης.

3. - α) Η κατά τόπον αρμοδιότητα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και των υπηρεσιών αυτής, εκτείνεται στα όρια:

αα) των Διοικητικών Περιφερειών:

i. Αττικής,

ii. Στερεάς Ελλάδας,

iii. Βορείου Αιγαίου και

ββ) του Νομού Κυκλάδων της Διοικητικής Περιφέρειας Νοτίου Αιγαίου.

β) Η συναρμοδιότητά της εκτείνεται σε όλη την επικράτεια.

4. - Οι αρμοδιότητες της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων και του Αυτοτελούς Γραφείου της, ως ακολούθως:

I. (α) Τμήματα Α1' έως και Α6'- Προληπτικών Ελέγχων (β) Τμήματα Δ1' έως και Δ2' - Προληπτικών Ελέγχων

(αα) Η εφαρμογή των επιχειρησιακών σχεδίων και δράσεων σε επίπεδο προληπτικού ελέγχου για την αποκάλυψη και την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

(ββ) Η διενέργεια: i) ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας, εντός και εκτός των επιχειρήσεων, ii) μερικών ελέγχων, ιδίως, στους παρακρατούμενους και στους επιρριπτόμενους φόρους, με έμφαση στον Φ.Π.Α., iii) φορολογικών ελέγχων στη διακίνηση, στη διαμετακόμιση, στις εισαγωγές και στις εξαγωγές, στον εφοδιασμό και στη διάθεση των προϊόντων που υπόκεινται σε Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης (Ε.Φ.Κ.), iv) ελέγχων σε πλοία παντός είδους, μέσα στα χωρικά ύδατα, για φοροδιαφυγή/φοροαποφυγή και για την ανακάλυψη παράνομης διακίνησης.

(γγ) Η συνδρομή σε άλλες Υπηρεσίες στον έλεγχο και στη δίωξη οικονομικών εγκλημάτων που σχετίζονται με τις αρμοδιότητες της Υπηρεσίας.

(δδ) Η συνεργασία, η παροχή συνδρομής και η υποβοήθηση της δράσης των Τελωνειακών και Φορολογικών Υπηρεσιών, καθώς και των Αστυνομικών Αρχών και λοιπών Ελεγκτικών Οργάνων, όπου αυτό επιβάλλεται για την από κοινού αποτελεσματικότερη δίωξη της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου και του οικονομικού εγκλήματος και η διεξαγωγή κοινών ελέγχων με τις Τελωνειακές Αρχές, μετά από σχετικό αίτημα.

(εε) Η επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, που διενεργείται στα πλαίσια προληπτικού ελέγχου, που δεν απαιτεί εκτεταμένες επαληθεύσεις και δύναται να ολοκληρωθεί, είτε κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, είτε αργότερα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. (στστ) Η ολοκλήρωση των υποθέσεων προληπτικών ελέγχων και η σύνταξη σχετικών πληροφοριακών δελτίων ή εκθέσεων ελέγχου.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου - έρευνας, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος διακίνησης σε πάση φύσεως επιχειρήσεις και οχήματα, μεταξύ άλλων και στην περιοχή που λειτουργεί η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Σε συνέχεια επίσης της ως άνω εντολής ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Υπηρεσίας η υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου - έρευνας, δυνάμει της οποίας έγινε επεξεργασία των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης, κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 κατασχετήριας έκθεσης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων. Σύμφωνα με τα παραπάνω και με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, αποδεικνύεται η καθόλα νόμιμη διενέργεια της περιγραφείσας με την παρούσα έκθεση ελέγχου ελεγκτικής δραστηριότητας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι ειδικότερα του μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε επί τη βάσει της με αριθμ./2020 εντολής διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και του ελέγχου επεξεργασίας των κατασχεθέντων αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος που διενεργήθηκε επί τη βάσει της με αριθμ./2020 εντολής ελέγχου ανοίγματος επεξεργασίας. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας ως εκ της εκδήλωσης ελεγκτικής δραστηριότητας από αναρμόδια κατά τόπον αρχή απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ουδεμία μεταβίβαση αρμοδιότητας υφίσταται από τη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αφού υφίσταται συναρμοδιότητα των εν λόγω δύο Υπηρεσιών.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 87 του ν. 3528/2007 "Κύρωση του Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων και Υπαλλήλων Ν.Π.Δ.Δ.", όπως ισχύει ορίζεται:

«Άρθρο 87

Αναπλήρωση προϊσταμένων

1. Τον προϊστάμενο, που απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις και επί ομοιοβάθμων ο προϊστάμενος που έχει ασκήσει περισσότερο χρόνο καθήκοντα προϊσταμένου.

Το αρμόδιο για την τοποθέτηση προϊσταμένων όργανο μπορεί, τηρουμένου του προβαδίσματος των βαθμών, να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας, που απουσιάζει ή κωλύεται, έναν από τους προϊσταμένους των υποκείμενων οργανικών μονάδων.

2. Αν δεν υπάρχουν υποκείμενες οργανικές μονάδες, τον προϊστάμενο αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια οργανική μονάδα, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις. Αν υπηρετούν περισσότεροι υπάλληλοι με τον ίδιο βαθμό, αναπληρώνει αυτός που έχει

περισσότερο χρόνο στο βαθμό ή αυτός που ορίζεται από τον προϊστάμενο της αμέσως υπερκείμενης μονάδας ή αρχής.

3. Το αρμόδιο για την τοποθέτηση όργανο μπορεί με απόφαση του να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας τον προϊστάμενο άλλης οργανικής μονάδας του ίδιου επιπέδου.

4. Αν κενωθεί ή συσταθεί θέση προϊσταμένου οργανικής μονάδας, έως την επιλογή και τοποθέτηση νέου προϊσταμένου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2. Ο αναπληρωτής προϊσταμένου οργανικής μονάδας κατά την παράγραφο αυτή δικαιούται το προβλεπόμενο για τη θέση επίδομα από την έναρξη της αναπλήρωσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, λόγω συνταξιοδότησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης από 30/11/2020, ασκεί νόμιμα καθήκοντα αναπληρωτή Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ο Υποδιευθυντής και έχουν τηρηθεί όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες και διατυπώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του ν.3528/2007, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των πράξεων για το λόγο της παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επειδή αυτές φέρουν υπογραφή από τον αναπληρωτή Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αντί του ίδιου του Προϊσταμένου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 του ν.4174/2013:

«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.»

Επειδή στην Α.1413/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.»

Επειδή στην υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/ 31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, άρθρο 1 περίπτωση 27, για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1101923 ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αρμοδιότητα έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμου έχει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο

Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, και με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017-2020, εκδόθηκαν από τον αναπληρωτή Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης βάσει των τελικών διαπιστώσεων του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 21/07/2021 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), καθώς για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου βάσει διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, χωρίς να απαιτείται σύνταξη από αυτόν ξεχωριστής έκθεσης ελέγχου. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υφίσταται παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επειδή δεν έγινε πρωτογενής έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης η οποία υιοθέτησε τα ελεγκτικά συμπεράσματα ΥΕΔΔΕ Αττικής δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν έλαβε ποτέ γνώση του περιεχομένου της έγγραφης εντολής βάσει της οποίας εκκίνησε ο φορολογικός σε βάρος του έλεγχος, καθώς τα όργανα της φορολογικής αρχής δεν του επέδειξαν ποτέ το περιεχόμενο της σχετικής εντολής ελέγχου. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σχετικά με το μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, οι διενεργούντες αυτόν ελεγκτές, στα πλαίσια εκτέλεσης των καθηκόντων που τους ανατέθηκαν δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου, εισήλθαν νομίμως στην επιχειρηματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην κείμενη νομοθεσία (άρθρο 23 ν. 4174/2013), σε εργάσιμη ημέρα και εντός του νομίμου ωραρίου λειτουργίας αυτής, την 28/08/2020, ημέρα Παρασκευή και ώρα περί 17:30, προκειμένου να διενεργήσουν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και να διαπιστώσουν την ορθή ή μη εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Όπως εκτίθεται στην ενότητα Β' (σελ. 3 «Πραγματικά Περιστατικά - Ενέργειες Ελέγχου»), οι ελεγκτές, αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες στον προσφεύγοντα - υπεύθυνο της επιχείρησης, γνωστοποίησαν την ιδιότητα και το σκοπό της επίσκεψής τους, όπως ορίζεται στο άρθρο 25 παρ. 2 του ν. 4174/2013.

Επειδή επιπλέον, όπως αναφέρεται στις σελ. 35-36 της οικείας έκθεσης ελέγχου, κατά τη νόμιμη ως άνω είσοδο των ελεγκτών όχι μόνο επιδείχθηκε από πλευράς τους στον προσφεύγοντα η σχετική εντολή ελέγχου και δηλώθηκε προφορικά η ιδιότητά τους, αλλά προέβησαν και σε πλήρη επεξήγηση της αρμοδιότητας της Υπηρεσίας και κατ' επέκταση της δίκης τους, ως ελεγκτών της Φορολογικής Αρχής και δη της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επίδειξης σε αυτόν της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου - έρευνας από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) “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 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.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 “Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών” ορίζεται:

«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. 7

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

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση

αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

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

.....

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.....

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 του ν. 4308/2014 “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.

.....»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017/20.10.2017 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού”:

«1. Με την παράγραφο 9.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο των δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων που εκδίδονται με Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) με πρόγραμμα εστιατορίου. Όπως αναφέρεται δε στην υποπαράγραφο 9.2.1 (περ. 10) της ανωτέρω απόφασης, στο υποχρεωτικό περιεχόμενο των δελτίων προσωρινών αποδείξεων, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται και μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος, στην οποία αναγράφεται η ονομασία, η αξία και η ποσότητα του είδους.

2. Όπως έχει γίνει δεκτό (υπ' αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφό μας), οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις - δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

3. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα καταστήματα εστίασεως που χρησιμοποιούν «πρόγραμμα εστιατορίου» πρέπει να εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

4. Τέλος, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας (ήτοι εκδίδονται δελτία παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονται αξίες), εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014, και οι υπόχρεοι οφείλουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, ήτοι με κάθε σερβίρισμα.»

Επειδή ο έλεγχος εκκινώντας από τις πρωτογενείς αποκλίσεις ανάμεσα στις συνολικές αξίες των εκδοθεισών προσωρινών αποδείξεων και των αντίστοιχων εκδοθεισών Α.Λ.Π. και Τιμολογίων Πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες (χρήση δελτίων παραγγελίας χωρίς αξίες κατά το πρώτο διάστημα λειτουργίας, επιστροφές - ακυρώσεις σερβιρισμένων ειδών χωρίς την εμφάνιση της αξίας τους, τυχόν εκ παραδρομής καταχωρίσεις λανθασμένων παραγγελιών), όπως αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αφού διασφάλισε ότι όλες οι ποσότητες των σερβιρισμένων ειδών, όπως προέκυψαν από τις προσωρινές αποδείξεις έχουν μεταφερθεί και τιμολογηθεί με τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων (Α.Λ.Π. και Τιμολόγια), προχώρησε στην εξέταση τυχόν αποκλίσεων στις τιμές μονάδος που χρησιμοποιούνταν στα τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων σε σχέση με τις τιμές μονάδος στις αντίστοιχες προσωρινές αποδείξεις. Αφού στον τελευταίο αυτό έλεγχο εντόπισε πολύ συχνές και σημαντικές σε αξία διαφοροποιήσεις, προχώρησε σε υπολογισμό των εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος κάνοντας χρήση των πραγματικών τιμών μονάδος για κάθε είδος σε όλα τα τελικά φορολογικά στοιχεία εσόδων, ώστε να τα συγκρίνει με τα ήδη εκδοθέντα και να εντοπίσει τις διαφορές που προέρχονταν λόγω των μειώσεων της αξίας που εφαρμόζε η επιχείρηση. Οι διαφορές εντοπίστηκαν ανά σερβιρισμένο είδος, έπειτα ανά φορολογικό στοιχείο, έπειτα ανά ημέρα / Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης Ζ και τελικά ανά μήνα για όλο το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα. Σύμφωνα με τις τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά το χρονικό διάστημα 05/05/2017 έως και 28/08/2020 προέβαινε σε συστηματική και μεθοδευμένη απόκρυψη φορολογητέων εσόδων με την έκδοση ανακριβών τελικών φορολογικών στοιχείων εσόδων, εφαρμόζοντας τιμές μειωμένες στο 1/10 από τις πραγματικές, με τη μετατόπιση της υποδιαστολής μια θέση αριστερά στις τιμές των ειδών και κατ' επέκταση και στο σύνολο της συνολικής αξίας εκάστου φορολογικού στοιχείου, όπως παρουσιάζεται στους πίνακες των τελικών αποτελεσμάτων στις σελίδες 22 έως 25 της έκθεσης.

Επειδή ο προσφεύγων αρνείται ότι προέβη σε έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων κατά τα φορολογικά έτη 2017-2020, ισχυριζόμενος ότι η επιχείρησή του τα τελευταία έτη εφαρμόζει ένα σύστημα ειδικής εκπωτικής πολιτικής, βάσει ειδικού τιμοκαταλόγου, σε συγκεκριμένες κατηγορίες πολιτών, ενδεικτικά αναφερόμενων των φοιτητών, των αστυνομικών, των συνταξιούχων και των ανέργων. Δηλαδή, κατά τη λήψη της παραγγελίας από τον πελάτη, γινόταν καταγραφή της στο ηλεκτρονικό σύστημα προσωρινών αποδείξεων, από το οποίο και εκδίδονταν τα σχετικά δελτία εκάστης παραγγελίας. Ακολούθως, εφόσον ο συγκεκριμένος πελάτης ανήκε στις κατηγορίες για τις οποίες ίσχυε η ειδική εκπωτική πολιτική της επιχείρησης, εφαρμόζονταν έκπτωση, της τάξης του 90%, η οποία εν τέλει αποτυπωνόταν στο τελικό παραστατικό. Ισχυρίζεται επίσης ότι τα προσωρινά δελτία παραγγελιών δε δύνανται να παράξουν αποτελέσματα και η διαφορά τους με τα παραστατικά λιανικής πώλησης, τα

οποία έπρεπε να λάβει υπόψη του ο έλεγχος, δεν μπορεί να αποτελέσει υπαρκτή αποδεικτική βάση στοιχειοθέτησης παρανόμων πράξεων.

Επειδή η από 21/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας) περιλαμβάνει εμπειριστά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις ισχύουσες διατάξεις και εγκυκλίους τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την διαπίστωση των παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Ο ισχυρισμός του, δε, ότι τα προσωρινά δελτία παραγγελιών δε δύνανται να παράξουν αποτελέσματα είναι εσφαλμένος και αντίθετος με τα οριζόμενα των προαναφερθέντων διατάξεων, με τις οποίες διευκρινίζεται ότι οι Προσωρινές Αποδείξεις, ως επίσημα φορολογικά στοιχεία, αποτελούν με το περιεχόμενό τους (σερβιρισμένο είδος - ποσότητα - αξία) τη βάση για την έκδοση των τελικών φορολογικών στοιχείων εσόδων και κατ' επέκταση του προσδιορισμού των τελικών φορολογητέων εσόδων της.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε τη δυνατότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος να εκδίδει παραστατικά χωρίς σήμανση, με τίτλο «ΕΙΚΟΝΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ», τα οποία είχαν τη δυνατότητα να αποτυπώνουν τα σύνολα των σερβιρισμένων ειδών και των πραγματικών τιμών τους, όπως αυτά αναφέρονταν στις σχετικές «Προσωρινές Αποδείξεις», και τα οποία θα μπορούσαν να αντικαθιστούν και να επιδεικνύονται στους πελάτες αντί των νόμιμων Αποδείξεων Λιανικών Πωλήσεων (όταν αυτές εκδίδονταν με μειωμένες τιμές).

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται το δικαίωμά του να προβαίνει σε έκπτωση επί των παρεχόμενων υπηρεσιών εστίασης σε συγκεκριμένες κατηγορίες πολιτών στο πλαίσιο της πολιτικής για κοινωνική μέριμνα που εφαρμόζει, χωρίς ωστόσο ο έλεγχος κατά το μερικό επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε να διαπιστώσει την ύπαρξη σχετικής πινακίδας ή άλλου πρόσφορου μέσου που να γνωστοποιεί στους πελάτες την «εκπτώτική πολιτική» της επιχείρησης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ακόμη κι γίνει δεκτό ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος διενεργούσε τις επικαλούμενες από πλευράς του εκπτώσεις, αυτές θα έπρεπε αυτές να διενεργούνται ως τις οικείες νομοθετικές διατάξεις προβλέπεται. Ειδικότερα, και σύμφωνα με τις προαναφερομένες διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οντότητα θα έπρεπε να εκδίδει το απαιτούμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης, όπως επίσης να τηρεί και σχετικό αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του κάθε πελάτη όταν το εν λόγω πιστωτικό στοιχείο υπερβαίνει σε αξία τα πενήντα (50,00) ευρώ, γεγονός το οποίο εν προκειμένω δεν υφίσταται. Αντιθέτως ο προσφεύγων περιορίζεται σε έναν αόριστο εν γένει προσδιορισμό των συναλλασσόμενων με την επιχείρησή του κοινωνικών ομάδων, για τις οποίες διενεργεί έκπτωση ανερχόμενη στο ποσοστό, καθ' ομολογία του 90%, δίχως όμως να προσδιορίζει κατά ονοματεπώνυμο έκαστο πελάτη.

Επειδή, περαιτέρω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δε δικαιολογείται ούτε από τα συναλλακτικά ήθη κι έθιμα, καθώς η τέλεση έκπτωσης κατά τη διενέργεια των συναλλαγών, αν και θεμιτή από άποψη κοινωνικού δικαίου, στην προκειμένη περίπτωση δεν προσιδιάζει σε επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αφενός λόγω του ιδιαίτερου μεγάλου ύψους της, ανερχόμενης σε ποσοστό του 90% επί της συνολικής αξίας κάθε επίμαχης συναλλαγής και αφετέρου λόγω της εκτεταμένης

χρήσης της τακτικής αυτής. Πιο συγκεκριμένα σαφώς και στα πλαίσια ενός κράτους δικαίου θα πρέπει να επιδιώκεται και να επικροτείται αντίστοιχα η επίδειξη από πλευράς μιας επιχείρησης ενός «κοινωνικού προφίλ» προς τους συναλλασσόμενους με αυτήν πελάτες της, ωστόσο το ύψος της απόκρυψης φορολογητέων εσόδων που επέτυχε η επιχείρηση με τη χρήση της «εκπαιδευτικής κοινωνικής πολιτικής» που επικαλείται ο προσφεύγων είναι τόσο μεγάλης έκτασης που έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τον προορισμό και σκοπό της, που δεν είναι άλλος από την επίτευξη κέρδους.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η από 21/07/2021 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον υπό κρίση καταλογισμό των προστίμων, ήτοι την πραγματική και νομική βάση των διαπιστωθέντων παραβάσεων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο 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, 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. Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) 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 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 στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 62 παρ. 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«Άρθρο 28

“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθώς δεν κλήθηκε να δώσει εξηγήσεις προ της έκδοσης των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων για τα φορολογικά έτη 2017-2020, κατά το μέρος της επιβολής τετραπλάσιου ποσού προστίμου σε σχέση με τον προσωρινό προσδιορισμό που του επιδόθηκε, ούτε και μου γνωστοποιήθηκε ο κίνδυνος που διέτρεχε λόγω της αποδιδόμενης σε αυτόν υποτροπής

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής /Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της ανακριβούς έκδοσης, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση Προς Ακρόαση, αντίγραφο του οποίου νομίμως επιδόθηκε στις 20/04/2021 στον προσφεύγοντα μαζί με το συνημμένο Παράρτημα που αποτέλεσε και αναπόσπαστο

μέρος αυτού, καθώς και η με αριθμ./2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017-2020. Με το παραπάνω Σ.Δ.Ε. κλήθηκε ο προσφεύγων να εκφράσει, εγγράφως ή προφορικά, τις απόψεις του ως προς τις ανωτέρω διαπιστωθείσες και καταλογισθείσες σε βάρος του παραβάσεις εντός είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας δε οποιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Επί της ανωτέρω κλήσης προς ακρόαση ο προσφεύγων απέστειλε το με αριθμ. πρωτ./2021 Υπόμνημα έγγραφων απόψεων, το οποίο έκρινε και έλαβε υπόψη του ο έλεγχος πριν καταλήξει στο πόρισμά του.

Επειδή, στη σελίδα 45 της σχετικής έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι η αρμόδια για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου Δ.Ο.Υ. καλείται να εξετάσει αν για τη διαπιστωθείσα παράβαση συντρέχει περίπτωση υποτροπής και ανάλογου αναπροσδιορισμού του ύψους του προστίμου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013. Επιπρόσθετα στη με αριθμ./2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου για τα φορολογικά έτη 2017-2020, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 20/04/2021 στα πλαίσια της κλήσης προς ακρόαση, αναφέρεται επί λέξει: «...Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος, καταλογίζονται τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54ΣΤ, 56 και 58Α του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ισχύουν, στα σχετικά πολλαπλάσια σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αυτών.»

Επειδή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαπιστώθηκε για την επιχείρηση του προσφεύγοντος 2^η υποτροπή, ήτοι διάπραξη για τρίτη φορά της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης και συγκεκριμένα από τον έλεγχο στο αρχείο της βρέθηκε ότι ο προσφεύγων έχει ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων την 26/08/2016 (ΑΕΠ/2016 - αξία προστίμου 250,00 ευρώ) και το φορολογικό έτος 2019 (ΑΕΠ/2020 - αξία προστίμου 250,00 ευρώ). Συνεπώς, καθώς διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, ορθά και νόμιμα επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα υπολογιζόμενα στο διακόσια τοις εκατό (200%) επί της διαφοράς φόρου, λόγω της ανακριβούς έκδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016.

Επειδή ο προσφεύγων ήταν ενήμερος για τις παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει η επιχείρησή του το προηγούμενο χρονικό διάστημα, καθώς και για τον τρόπο υπολογισμού των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013. Συνεπώς ο ισχυρισμός του ότι δεν του γνωστοποιήθηκε ο κίνδυνος που διέτρεχε λόγω της αποδιδόμενης σε αυτόν υποτροπής και επομένως έγινε παραβίαση της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι είχε εκδοθεί και κοινοποιηθεί, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, για τα ίδια φορολογικά έτη και για τις ίδιες φορολογικές παραβάσεις, στην οποία αναφέρεται ρητά ο υπολογισμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/07/2021 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Δ' Υποδιεύθυνση (Λαμίας), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμ./2021,/2021,/2021 και/2021 προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 32.678,58 ευρώ

Β) Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 57.114,28 ευρώ

Γ) Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 47.080,00 ευρώ

Δ) Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 23.633,28 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.