



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 4.11.2022

Αριθμός απόφασης: 3485

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 7.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, και του νόμιμου εκπροσώπου αυτής με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά

της με αρ. /22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

της με αρ. /22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

της με αρ. /22 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, και

της με αρ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7.6.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '....., με Α.Φ.Μ., και του νόμιμου εκπροσώπου αυτής με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ζημιάς βάσει ελέγχου ύψους 210.197,78 € έναντι υπολοίπου ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 221.519,84 €, ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 11.322,06 €.

Με τη με αρ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ζημιάς βάσει ελέγχου ύψους 213.424,32 € έναντι υπολοίπου ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 291.753,52 €, ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 78.329,20 €.

Με τη με αρ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ζημιάς βάσει ελέγχου ύψους 115.367,48 € έναντι υπολοίπου ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 346.449,72 €, ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 231.082,24 €.

Με τη με αρ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα υπόλοιπο ζημιάς βάσει ελέγχου ύψους 101.260,96 € έναντι υπολοίπου ζημιάς βάσει δήλωσης ύψους 472.971,08 €, ήτοι διαφορά ζημιάς ύψους 371.710,12 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 6.5.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού που διενεργήθηκε βάσει της αρ./2022 εντολής ελέγχου κατόπιν της από 27.12.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για την υπό κρίση επιχείρηση που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Αττικής ΕΞ 2021 έγγραφο. Στην εν λόγω έκθεση αναφέρονται τα κάτωθι:

«...5. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΜΕ ΑΡ.ΠΡΩΤ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ..... ΕΞ2021 ΕΓΓΡΑΦΟΥ ΤΗΣ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

...Πραγματικά περιστατικά-διαπιστώσεις ελέγχου ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

Την 21/01/2021 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕ Αττικής η με αριθμό/...../21 εντολή για σύνταξη και επίδοση σχετικής πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων στην ελεγχόμενη. Την ίδια ημέρα ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε την υπ' αριθμ./2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων Στη συνέχεια, ο έλεγχος

δημιούργησε ασφαλές αντίγραφο των προσκομισθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων που παρήχθησαν από τον ΦΗΜ Το ανωτέρω αντίγραφο έλαβε Αλφαριθμητική Ταυτότητα Μοναδικότητας ... η οποία καταγράφηκε στην υπ. αριθμ. /2021 έκθεση κατάσχεσης και παρελήφθη ενυπόγραφα εντός της Υπηρεσίας από την ελεγχόμενη. Για την ανωτέρω κατάσχεση εκδόθηκε οίκοθεν το υπ. αρ. /2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση.

Ακολούθως εκδόθηκε εντολή επεξεργασίας (υπ. αριθ. /2021) των κατασχεμένων με την υπ. αρ. /2021 έκθεση κατάσχεσης. Η ανωτέρα εντολή κοινοποιήθηκε, όπως προβλέπεται, στην ελεγχόμενη οντότητα ... με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου 137011/2021 με το οποίο γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΚΑΙ ΤΗΝ

Παράλληλα, η ΥΕΔΔΕ Αττικής απέστειλε με συστημένες επιστολές το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου /2020, στην εταιρεία με ΑΦΜ που διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες, και και το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου /2021 στην εταιρεία με ΑΦΜ Με τα εν λόγω έγγραφα, ο έλεγχος ζητούσε να αποσταλούν αναλυτικές καταστάσεις στις οποίες να εμφανίζονται διακριτά, όλες οι εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω των ηλεκτρονικών πλατφόρμων από την ελεγχόμενη οντότητα για το διάστημα από ενάρξεως της συνεργασίας έως 31/12/2019. Ζητήθηκε όπως σταλούν αναλυτικά δηλαδή ανά προϊόν οι εκτελεσθείσες παραγγελίες, αλλά και συνοπτικά, ενώ περαιτέρω ζητήθηκε να αποσταλούν τόσο οι γενικοί όσο και οι ειδικοί όροι της μεταξύ τους συνεργασίας, όπως προκύπτουν από την υφιστάμενη μεταξύ τους υπογεγραμμένη σύμβαση, ήτοι την σύμβαση μεταξύ της ελεγχόμενης και της

Ακόμη ο έλεγχος κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την ζήτησε να αποσταλούν συμπληρωματικά αρχεία σχετικά με εκπωπτικά κουπόνια που χορηγούνταν είτε από την ελεγχόμενη είτε από την διαδικτυακή πλατφόρμα στον τελικό καταναλωτή μέσω των διαδικτυακών πλατφόρμων στα πλαίσια προωθητικών ενεργειών τους καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τις διαδικτυακές πλατφόρμες προς την ελεγχόμενη. Η ανταποκρινόμενη στα ζητηθέντα που περιγράφηκαν παραπάνω απέστειλε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ... τα κάτωθι αρχεία:

Επισημαίνεται ότι όπως προκύπτει από την απάντηση στο .. αίτημα .. της Υπηρεσίας μας προς την, δεν έχουν υπογραφεί συμβάσεις ειδικών όρων μεταξύ της και της ελεγχόμενης.....

Ομοίως η απέστειλε ... τα παρακάτω αρχεία:

ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΑΙ ΤΗΝ

Αρχικά ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα απεσταλμένα αρχεία της που περιελάμβαναν πληροφορίες σχετικά με τις εκάστοτε εκπώσεις που χορηγούνταν μέσω «εκπωπικών κουπονιών είτε από την ελεγχόμενη επιχείρηση είτε από την στον τελικό καταναλωτή προκειμένου να προσδιοριστεί η συνολική αξία της παραγγελίας που έπρεπε να τιμολογηθεί από την ελεγχόμενη.

Κατόπιν, ο έλεγχος αφού προσδιόρισε την τιμολογηθείσα αξία για την κάθε παραγγελία ... ενοποίησε όλες τις εκτελεσμένες παραγγελίες από όλες τις συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες της ελεγχόμενης και

Επακολούθως, ο έλεγχος προχώρησε στην άθροιση των εκτελεσμένων παραγγελιών ανά τρίμηνο για κάθε φορολογικό έτος...

ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΠΛΑΤΦΟΡΜΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

...ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης για τα ελεγχόμενα έτη προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων βάσει των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των εσόδων των εκτελεσμένων παραγγελιών-πωλήσεων όπως αυτές προέκυψαν και στάλθηκαν από τις διαδικτυακές πλατφόρμες και Τα αποτελέσματα της αντιπαραβολής εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα: Βάσει της προαναφερόμενης πληροφοριακής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΓΠΚΗΣ, από τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΑΠ) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν εξέδωσε:

α) Κατά το φορολογικό έτος 2016, φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 14.006.22 €, ήτοι καθαρής αξίας 11.322,06 € και Φ.Π.Α. 2.684,16 €

β) Κατά το φορολογικό έτος 2017, φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 83.088,86 € ήτοι καθαρής αξίας 67.007,14 € και Φ.Π.Α. 16.081,71 €.

γ) Κατά το φορολογικό έτος 2018, φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 189.413,77€ ήτοι καθαρής αξίας 152.753,04 € και Φ.Π.Α. 36.660,73 €

δ) Κατά το φορολογικό έτος 2019 φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 169.115,31 € ήτοι καθαρής αξίας 140.627,88 € και Φ.Π.Α. 28.487,43 €.

για πώληση αγαθών- εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών (.....,,,) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

ΕΚΔΟΘΕΙΣΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 και 58^Α ΠΑΡ.1 Ν.4174/2013

Μετά την αποστολή του φακέλου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013, σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως εξής.

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, εκδόθηκε η με αρ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 1.342,08€.

Το πρόστιμο αυτό βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /09/03/2022 ΧΚ ΓΡ

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, εκδόθηκε η με αρ. /2022 πράξη επιβολής προστίμου με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 8.040,86€. Το πρόστιμο αυτό βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /09/03/2022 ΧΚ ΓΡ

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, εκδόθηκε η με αρ. /04-02-2022 πράξη επιβολής προστίμου μ. την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 18.330,37€. Το πρόστιμο αυτό βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /09/03/ 2022 ΧΚ ΓΡ

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, εκδόθηκε η με αρ. 19/04-02-2022 πράξη επιβολής προστίμου με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 14.243,72€. Το πρόστιμο αυτό βεβαιώθηκε με το ΑΤΒ /09/03/2022 ΧΚ ΓΡ

ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σε εκτέλεση της με αρ. πρωτ. Α 1413/04-11-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο έλεγχος θα προβεί στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την παραπάνω έκθεση

μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 2016, 2017, 2018 και 2019.

ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

Στην ελεγχόμενη οντότητα κοινοποιήσαμε στις 17/03/2022 το με αρ./2022 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 28 ΚΑΙ 62 ΤΟΥ Ν.4174/2013, με τις παραπάνω διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και τον καλούσαμε όπως εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις του, ...

ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΙ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στις 17/03/2022 οι ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΙ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ 01/01/2016 - 31/12/2016, 01/01/2017 - 31/12/2017, 01/01/2018 - 31/12/2018 ΚΑΙ 01/01/2019 - 31/12/2019

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα, προσδιορίζει τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, με την προσθήκη σ' αυτά της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε στην έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ....

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το παραπάνω Πόρισμα Ελέγχου και τα αναφερόμενα σε αυτό, ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα ανά φορολογική περίοδο, ως εξής:

	2016	2017	2018	2019
Ζημιά φορολογικού έτους	117.477,90	70.233,68	54.696,20	126.521,36
Απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων	11.322,06	67.007,14	152.753,0 4	140.627,88
Σύνολο ζημιών φορολογικού έτους	106.155,84	3.226,54	0	0
Σύνολο κερδών φορολογικού έτους	0	0	98.056,84	14.106,52
Συσσωρευμένες ζημιές	104.041,94	210.197,78	213.424,32	115.367,48
Υπόλοιπο ζημιών	210.197,78	213.424,32	115.367,48	101.260,96

....»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Εσφαλμένη εκτίμηση πραγμάτων και αποδείξεων. Η φορολογική αρχή κατέληξε στη διαπίστωση ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις κατά τα υπό κρίση έτη βασιζόμενη, εσφαλμένα, σε στοιχεία που έλαβε από τις εταιρείες που διαχειρίζονται τις πλατφόρμες παραγγελιών, ενώ δε ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία για τις πράγματι εκτελεσθείσες παραγγελίες και τα χρηματικά ποσά που πράγματι εισπράχθηκαν. Οι διαφορές οφείλονται σε πραγματικές συνθήκες και συνήθειες όπως τις επιστροφές παραγγελιών, τη χαριστική διανομή φαγητών (κεράσματα), καθώς και τα προγράμματα στο πλαίσιο της σύμβασης δικαιόχρησης με την

εταιρεία «.....», τα οποία δεν ήταν γνωστά στην προσφεύγουσα και δεν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Δεν ελήφθησαν υπόψη τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας.

2. Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας. Η αιτιολογία των πράξεων είναι προδήλως ανεπαρκής και ελλιπής. Από τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν προκύπτει ποια ακριβώς περιστατικά έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή προκειμένου να καταλήξει στη διαπίστωση ότι υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης ούτε τα αναλυτικά ποσοτικά δεδομένα βάσει των οποίων προσδιορίστηκε το ύψος των μη εκδοθέντων στοιχείων.

3. Υπέρβαση των ορίων της χρηστής διοίκησης. Η φορολογική αρχή βασίστηκε σε στοιχεία άλλων εταιρειών και δεν δέχτηκε τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα συνεργάστηκε πλήρως με τη φορολογική αρχή.

4. Παράβαση του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι απόψεις της προσφεύγουσας επί των διαπιστώσεων του ελέγχου υποβλήθηκαν στις 5.4.2022 και συνεπώς οι οριστικές πράξεις έπρεπε να εκδοθούν έως τις 4.5.2022, ωστόσο οι οριστικές πράξεις εκδόθηκαν (όπως αναφέρεται στην προσφυγή) στις 10.5.2022.

5. Μη εμπρόθεσμη κοινοποίηση εντολής ελέγχου. Η αρ. /2022 εκδοθείσα εντολή φορολογικού ελέγχου όπως και η αρ. /2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων κοινοποιήθηκαν ορθώς με ανάρτηση στο λογαριασμό του διαχειριστή της προσφεύγουσας στις 14.2.2022, ήτοι μετά την πάροδο 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους. Στις 17.3.2022 κοινοποιήθηκε με ανάρτηση στο λογαριασμό του διαχειριστή της προσφεύγουσας το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις. Όλων των ανωτέρω έλαβε γνώση στις 17.2.2022 καθώς τότε ανέγνωσε τα μηνύματα.

6. Οι ανωτέρω πράξεις και γνωστοποιήσεις έπρεπε να είχαν αποσταλεί και στην εταιρεία και όχι μόνο στον, δεδομένου ότι αφορούσαν την προσφεύγουσα εταιρεία, λόγω αυτής της παράλειψης η προσφεύγουσα στερήθηκε βασικών δικαιωμάτων, όπως αυτό της υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, και συνεπεία αυτού επιβλήθηκαν τα υψηλότερα πρόστιμα των άρθρων 58/58^A του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 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.

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

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

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

Επειδή, στο άρθρο 11 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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... 3... 4...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... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 'Κοινοποίηση πράξεων':

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 'Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης':

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ` και δ` δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Η παρ.3 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 397 παρ.2 του ν.4512/2018, ΦΕΚ Α 5/17.1.2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 23 του ν.4174/2013 'Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης':

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3α' του άρθρου 15 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 29 παρ.1 του ν.4646/2019:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή.

Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της με το οποίο ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή/και την ευθύνη λειτουργίας ή/και διαχείρισης των Ιστοτόπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013:

«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς ,αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013:

«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.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1073/2018 με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)':

«..1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η

εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα:

α. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τις οποίες έχει εφαρμογή το τρίτο εδάφιο της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., αναφορικά με την διενέργεια του ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο από τον υπάλληλο ή τους υπαλλήλους που φέρουν την παραπάνω εντολή κατά την είσοδό τους στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου (σχετ. το άρθρο 25 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.).

β. Σε περιπτώσεις που εξαιτίας της φύσης της υπόθεσης ενδείκνυται η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, κατ' εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2β του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., θα εκδίδεται κατ' αρχήν εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 του ΚΦΔ (διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά - προληπτικός έλεγχος) και, εφόσον απαιτείται, θα εκδίδεται στη συνέχεια εντολή φορολογικού ελέγχου για συγκεκριμένες φορολογίες και συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους.

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένα απόφασή του.

.....

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

4. Με τις εντολές διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικός έλεγχος), που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ. ή οι

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου, εφόσον υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, να έχει τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, υπό την προϋπόθεση ότι εν τω μεταξύ δεν κοινοποιήθηκε άλλη εντολή ελέγχου για τη συγκεκριμένη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που αφορά η υποβαλλόμενη δήλωση.

5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 'Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων':

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2015/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013':

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών

προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. *Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.*

3.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) *όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή*
- β) *όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή*
- γ) *όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.*

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η *τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων)* ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με *τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα*. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν.4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 6.5.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, οι υπό κρίση διαφορές στη φορολογία εισοδήματος της προσφεύγουσας (διαφορές υπολοίπου ζημιών) προέκυψαν κατόπιν της διαπίστωσης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών / για εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών (.....,,,) στα φορολογικά έτη 2016-2019.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με τη με αρ. /2021 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, το καταστατικό της και οι τροποποιήσεις του, τα αναλυτικά ηλεκτρονικά αρχεία από όλους τους ΦΗΜ της επιχείρησης και τα σχετικά συμφωνητικά με διαδικτυακές πλατφόρμες. Στις 26.4.2021 η προσφεύγουσα προσκόμισε, μεταξύ άλλων, οπτικό δίσκο που συμπεριλάμβανε τα αρχεία a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, c.txt και s.txt παραγόμενα από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου Ο έλεγχος δημιούργησε ασφαλές αντίγραφο των προσκομισθέντων ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων που παρήχθησαν από τον ΦΗΜ, χρησιμοποιώντας την εφαρμογή, το οποίο έλαβε Αλφαριθμητική Ταυτότητα Μοναδικότητας (.....) και προς τούτο συντάχθηκε η αρ. /2021 έκθεση κατάσχεσης.

Ωστόσο, σύμφωνα με την από 27.12.2021 συνημμένη έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής ('ΙV. Επεξεργασία των προσκομισθέντων δεδομένων της επιχείρησης') από την επεξεργασία των κατασχεθέντων διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για αρχεία τύπου txt μη αναγνώσιμης μορφής και κατ' επέκταση μη προσπελάσιμα και δεν ήταν δυνατή η εξαγωγή των δεδομένων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας, με συνέπεια τη ματαίωση όλων των ελεγκτικών επαληθεύσεων προσδιορισμού των εσόδων της επιχείρησης από τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία της. Διαπιστώθηκε ότι ο ΦΗΜ με αριθμό μητρώου δεν πληρούσε τις τεχνικές προδιαγραφές όπως προσδιορίζονται στις ΠΟΛ. 1220/2012 και 1221/2012, με αποτέλεσμα την ακύρωση του ελέγχου της ακεραιότητας και της αυθεντικότητας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των άρθρων 15, 8 και 12 του ν.4308/2014, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54ΣΤ' του ν.4174/2013, και για την οποία συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας και τα στοιχεία του φακέλου της με αρ. πρωτ./2022 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, για τις ανωτέρω παραβάσεις των άρθρων 15, 8 και 12 του ν.4308/2014, εκδόθηκαν οι με αρ.,,,,/2021 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, αντίστοιχα, κατά των οποίων στράφηκε η προσφεύγουσα με την ως άνω προσφυγή. Οι εν λόγω πράξεις επιβολής προστίμου εδράζονται στην από 26.11.2021 έκθεση μερικού ελέγχου του ν.4308/2014 της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Η ανωτέρω προσφυγή απορρίφθηκε με την από 16.5.2022 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίφθηκαν ως αβάσιμοι και επικυρώθηκαν οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54ΣΤ του ν.4174/2013. Σύμφωνα με το αρχείο της Υπηρεσίας μας δεν έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή κατά της εν λόγω απόφασης.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο (άρθρο 28 του ν.4172/2013) για τα υπό κρίση έτη, ήτοι προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων βάσει των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ και των εσόδων των εκτελεσμένων παραγγελιών-πωλήσεων όπως αυτές προέκυψαν, ζητήθηκαν και στάλθηκαν από τις διαδικτυακές πλατφόρμες και, όπως άλλωστε αυτό προβλέπεται με τις διατάξεις των άρθρων 15 και 23 του ν.4174/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αορίστως και χωρίς να προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ότι οι διαφορές του ελέγχου οφείλονται σε επιστροφές παραγγελιών, κεράσματα, καθώς σε προγράμματα στο πλαίσιο της σύμβασης δικαιόχρησης. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός είναι απορριπτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, όπως και στην από 27.12.2021 συνημμένη έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων, τον προσδιορισμό της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης και την έκδοση της προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, όπως επισημαίνεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των με αρ.,,,/2022 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013, σε βάρος της προσφεύγουσας, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις υπό κρίση συναλλαγές φορολογικών ετών 2016-2019. Όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, δεν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα η αρ./2022 εντολή φορολογικού ελέγχου. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η αρ./2022 εκδοθείσα εντολή φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (όπως και η αρ./2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων) κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά με ανάρτηση στο λογαριασμό της προσφεύγουσας και του διαχειριστή της προσφεύγουσας στις 10.2.2022, ενώ στις 14.2.2022 κοινοποιήθηκε ορθή επανάληψη αυτής. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μία πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι όλες οι σχετικές πράξεις καθώς και η εντολή ελέγχου και η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων έπρεπε να είχαν αποσταλεί και στην εταιρεία και όχι μόνο στον , και ότι λόγω αυτής της παράλειψης η προσφεύγουσα στερήθηκε βασικών δικαιωμάτων, όπως αυτό της υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, και συνεπεία αυτού επιβλήθηκαν τα υψηλότερα πρόστιμα των άρθρων 58/58^A του ν.4174/2013.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο η κοινοποίηση συντελείται, μεταξύ άλλων, εφόσον η πράξη κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά με ανάρτηση είτε στο λογαριασμό του νομικού προσώπου είτε στο λογαριασμό του νομίμου εκπροσώπου αυτού, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS ήταν ο Σημειωτέον, δε, ότι κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ήδη διακόψει τις εργασίες της (ημερομηνία διακοπής 27.8.2019). Σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η κοινοποίηση έλαβε χώρα μέσω ηλεκτρονικής κοινοποίησης τόσο στην προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στον προσφεύγοντα Αναλυτικότερα, έλαβαν χώρα οι κάτωθι αναρτήσεις, με ταυτόχρονη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου:

1. Η αρ. /2022 εντολή φορολογικού ελέγχου και η αρ. /2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και του στις 10.2.2022, καθώς και στις 14.2.2022 (ορθή επανάληψη αυτής).

2. Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (με τις προσωρινές πράξεις) αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και του στις 17.3.2022.

3. Οι αρ.-...../2022 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας και του στις 10.5.2022.

Σύμφωνα, δε, με τις ανωτέρω διατάξεις, η ηλεκτρονική κοινοποίηση συντελείται μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.

Επειδή, η γνωστοποίηση της δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων έλαβε χώρα ως ανωτέρω και η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα υποβολής αυτών μέχρι και την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω, δεν επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4174/2013, δεδομένου ότι βάσει του υπό κρίση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας προέκυψαν διαφορές υπολοίπου ζημιών και δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης της καταλογιστικής πράξης του άρθρου 28 του ν.4174/2013 τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν

χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός εύλογου χρόνου. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μία πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **7.6.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και του νομίμου εκπροσώπου αυτής , με ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογικό έτος 2016

Αριθ. /22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά ζημιάς	11.322,06 €
Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	0,00 €

Φορολογικό έτος 2017

Αριθ. /22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά ζημιάς	78.329,20 €
Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	0,00 €

Φορολογικό έτος 2018

Αριθ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Διαφορά ζημιάς	231.082,24 €
Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	0,00 €

Φορολογικό έτος 2019**Αριθ./22 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**

Διαφορά ζημιάς	371.710,12 €
Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13	0,00 €
Σύνολο φόρου για Καταβολή	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.