



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-09-2024

Αριθμός απόφασης: 1816

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Τη με ημερομηνία **03/04/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό/04-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2019,

β) της με αριθμό/04-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2020,

γ) της με αριθμό/04-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2021 και

δ) της με αριθμό/04-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-04-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 81.078,06€ (40.539,03*200%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης είκοσι έξι χιλιάδων οκτακοσίων εξήντα οκτώ (26.868) ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ, συνολικής αξίας 280.092,08€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 15 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^A του Ν 4987/2022 περί υποτροπής.
- Με την με αριθμό/04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 58.270,54€ (29.135,27*200%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης είκοσι χιλιάδων επτακοσίων σαράντα πέντε (20.745) ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ, συνολικής αξίας 248.079,79€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 15 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^A του Ν 4987/2022 περί υποτροπής.
- Με την με αριθμό/04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 44.757,88€ (22.378,94*200%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης δεκατεσσάρων χιλιάδων πεντακοσίων ενενήντα δυο (14.592) ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ, συνολικής αξίας 167.965,29€, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 15 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 περί υποτροπής.

- Με την με αριθμό/04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 5.741,48€ (2.870,74*200%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης χιλίων εξακοσίων εξήντα επτά (1.667) ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ, συνολικής αξίας 24.274,15€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 15 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 περί υποτροπής.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27-12-2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Α΄ Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων-Α5 Τμήμα Προληπτικών ελέγχων Κοζάνης, κατόπιν της με αριθμό/...../2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης. Οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν περιγράφονται επαρκώς ούτε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου και έτσι δεν έχει ουσιαστικά την ευκαιρία να απαντήσει. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα αρχεία «e.txt» των ΦΗΜ και δημιούργησε αντίστοιχα αρχεία excel, τα οποία ουδέποτε του κοινοποίησε. Τα μόνα αρχεία που του κοινοποιήθηκαν είναι τα επεξεργασμένα αρχεία excel με τις παραγγελίες που ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες ΑΛΠ.

2) Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Η φορολογική αρχή εμμένει σε απλή παράθεση των νομοθετικών διατάξεων και αόριστη περιγραφική αναφορά της αποδοθείσας φορολογικής παράβασης και εξαιτίας αυτού στερήθηκε της δυνατότητας για άσκηση κατά τρόπο ουσιαστικό των δικαιωμάτων του κατά τη διοικητική διαδικασία.

3) Μη νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Τα αρχεία excel, στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος και αποτέλεσαν το μοναδικό αποδεικτικό στοιχείο της αποδοθείσας παράβασης, έχουν επεξεργασθεί και δε φέρουν ούτε υπογραφή του συντάκτη, όπως απαιτεί ο ΚΔΔ προκειμένου να προσαχθούν παραδεκτά ως «ιδιωτικά έγγραφα» ενώπιον του Δικαστηρίου, ούτε χρονολογία έκδοσης, προκειμένου να διαγνωστεί ο χρόνος κατά τον οποίο εκδόθηκαν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τα άρθρα 169, 170 και 171 του ΚΔΔ.

4) Παραβίαση του δικαιώματος σε προηγούμενη ακρόαση, ως προς την υποτροπή. Με τις επικαλούμενες 12 παραβάσεις δεν θεμελιώνεται η υποτροπή, καθώς προκύπτει ο χρόνος επιβολής του προστίμου, αλλά όχι ο χρόνος διάπραξης της παράβασης, ώστε να διαπιστωθεί η πλήρωση της εκ του νόμου προβλεπόμενης προϋπόθεσης της πενταετίας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την με αριθμό 181/2024 απόφαση της ΔΕΔ.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1** του Ν 4987/2022: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο **άρθρο 58^Α** του Ν 4987/2022 ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (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 τις διατάξεις του **άρθρου 5** του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι 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) 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. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

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

Επειδή, στο **άρθρο 24** του Ν 4987/2022 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία», ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.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 τη μορφή των δεδομένων αυτών..... 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 παρ. 3 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62** του Ν 4987/2022 : «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν 4987/2022 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου,

εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος),

παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό/19-04-2022 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία ζητήθηκαν τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 (από 1-1/31-3-2022) και συγκεκριμένα ζητήθηκαν τα παρακάτω:

- α) Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία - αναλυτικές καταστάσεις, καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία)
- β) Αναλυτικά ηλεκτρονικά αρχεία παραγόμενα από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. που διαθέτουν οι εγκαταστάσεις του προσφεύγοντα (αρχεία a. txt, b.txt, c.txt, d. txt, e. txt και s.txt), εγγεγραμμένα σε οπτικό (CD, DVD, USB) και
- γ) Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση και προσκόμισε, με το με αριθμό πρωτ. εισερχ.ΚΟΖ/20-05-2022, τα ζητηθέντα σε ηλεκτρονική μορφή (συσκευή αποθήκευσης USB).

Ακολούθως, δεδομένου ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα, εκτός των άμεσων πωλήσεων, ελάμβανε κι εκτελούσε παραγγελίες αγαθών με τη μέθοδο delivery μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών και προκειμένου ο έλεγχος να βασιστεί σε πρωτογενή δεδομένα λήψης και

επεξεργασίας των πωλήσεων, απέστειλε ηλεκτρονικά με email, αλλά και ταχυδρομικά το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/06-06-2022 έγγραφο στην εταιρία DELIVERY AE με ΑΦΜ:..... που διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες e food, click delivery.gr και deliveras.gr, με το οποίο ζητήθηκε να αποσταλούν αναλυτικές καταστάσεις σε ηλεκτρονικά αρχεία excel και pdf, στις οποίες να εμφανίζονται διακριτά όλες οι εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω των παραπάνω ηλεκτρονικών πλατφορμών, από την επιχείρηση του προσφεύγοντα για το χρονικό διάστημα 01-01-2018 έως και 31-03-2022, καθώς και τα αντίγραφα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα για το ίδιο χρονικό διάστημα.

Επίσης ο έλεγχος απέστειλε ηλεκτρονικά με email, αλλά και ταχυδρομικά το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/06-06-2022 έγγραφο στην εταιρία GR MON. IKE με ΑΦΜ:..... που διαχειρίζεται την ηλεκτρονική πλατφόρμαgr, με το οποίο ζητήθηκε να αποσταλούν αναλυτικές καταστάσεις σε ηλεκτρονικά αρχεία excel και pdf, στις οποίες να εμφανίζονται διακριτά όλες οι εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω της παραπάνω ηλεκτρονικής πλατφόρμας, από την επιχείρηση του προσφεύγοντα για το χρονικό διάστημα 01-01-2018 έως και 31-03-2022, καθώς και τα αντίγραφα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα για το ίδιο χρονικό διάστημα.

Οι ανωτέρω ανταποκρίθηκαν και απέστειλαν τα ζητηθέντα.

Από τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα, ηλεκτρονικά αρχεία (USB κλπ) αναζητήθηκαν και αντιγράφηκαν σε νέα θέση στον σκληρό δίσκο της ΥΕΔΔΕ (Α΄ Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων) όλα τα αρχεία *.txt των ΦΗΜ. Τα αρχεία αυτά σύμφωνα με τις προδιαγραφές των φορολογικών μηχανισμών (ΠΟΛ 1220/2012), περιλαμβάνουν όλα τα αριθμητικά δεδομένα κάθε απόδειξης που εκδίδεται για κάθε λιανική πώληση.

Αντιγράφηκαν επίσης σε νέα θέση και τα αρχεία με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες, όπως τα απέστειλαν οι εταιρίες εκμετάλλευσης των ηλεκτρονικών πλατφορμών.

Δεδομένου ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα από 01-01-2019 μέχρι 31-03-2022, στην έδρα της, χρησιμοποιεί τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου 72, ενώ κατά το ίδιο χρονικό διάστημα λειτουργούσε και υποκατάστημα στην οδό Γ. 20 και χρησιμοποίησε τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου και προκειμένου να διενεργηθεί αντιπαραβολικός έλεγχος μεταξύ των ΑΛΠ που εκδόθηκαν και των παραγγελιών που έλαβαν οι ηλεκτρονικές πλατφόρμες και στη συνέχεια εκτελέστηκαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο έλεγχος προέβη στις παρακάτω ενέργειες:

Μέσω της εφαρμογής «EN TAXEI» επεξεργάστηκε τα παραγόμενα αρχεία “e.txt” των προαναφερόμενων ΦΗΜ και δημιούργησε τα αντίστοιχα αρχεία excel για κάθε ΦΗΜ ξεχωριστά.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των συνόλων του βιβλίου εσόδων των ετών 2019-2022 και των δεδομένων των παραγόμενων αρχείων δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Κατόπιν, ενσωμάτωσε - ενοποίησε, διακριτά ανά έτος, σε ξεχωριστά αρχεία excel με τις ονομασίες «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2019» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2019 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2020» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2020 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2021» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2021 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2022» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2022 Γ.», τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν και από τους δύο προαναφερθέντες ΦΗΜ στα έτη 2019-2022, όπως αυτές εξήχθησαν από τα ηλεκτρονικά αρχεία "e.txt", καθώς και όλες τις παραγγελίες των ηλεκτρονικών πλατφορμών, της έδρας και του υποκαταστήματος που ελήφθησαν και εκτελέστηκαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντα στα παραπάνω έτη και ξεχωριστά για κάθε μία εγκατάσταση.

Στα παραπάνω ενοποιημένα αρχεία με τη μορφή Microsoft Excel εμφανίζονται τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τους ΦΗΜ με ΑΜ και και συγκεκριμένα (ΑΜ ΦΤΜ, προοδευτικός α/α ΑΛΠ, ημερομηνία και ώρα έκδοσης και συνολική αξία) και όλες τις αποδεκτές - εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών και συγκεκριμένα (παραγγελιολήπτης, ημερομηνία και ώρα λήψης παραγγελίας, α/α παραγγελίας, και αξία παραγγελίας).

Επίσης, επειδή ο χρόνος που μεσολαβεί από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι την εκτέλεσή της δεν είναι σταθερός ούτε μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια, αλλά και επειδή σε κάποιες περιπτώσεις η ημερομηνία λήψης της παραγγελίας είναι διαφορετική από αυτή της έκδοσης Α.Λ.Π., αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης, η αντιπαραβολή μεταξύ των εκδοθέντων ΑΛΠ και των παραγγελιών, διενεργήθηκε σε επίπεδο διαφοράς ώρας, θεωρώντας ότι κάθε παραγγελία μπορεί να εκτελεστεί μέσα σε ένα χρονικό διάστημα δέκα (10) ωρών από τη στιγμή της λήψης της (π.χ παραγγελία με ώρα λήψης 16:00 μπορεί να εκτελεστεί μέχρι και τις 02:00 της επόμενης μέρας).

Ακόμα, ο έλεγχος διασφάλισε ότι κάθε Α.Λ.Π που αντιστοιχίζονταν με μία παραγγελία, δεν μπορούσε να αντιστοιχιστεί ξανά με άλλη παραγγελία.

Προκειμένου, να είναι εύκολη η ανάγνωση και η άντληση δεδομένων των παραπάνω αρχείων, ο έλεγχος προχώρησε στον διαχωρισμό ως εξής: Με «πράσινο» χρώμα γεμίσματος και την ένδειξη «unique» εμφανίζονται οι παραγγελίες για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί αντίστοιχη ΑΛΠ, με «κίτρινο» χρώμα γεμίσματος και την ένδειξη «unique» εμφανίζονται οι ΑΛΠ οι οποίες δεν έχουν αντιστοιχηθεί με παραγγελίες και με «πορτοκαλί» χρώμα γεμίσματος και την ένδειξη «duplicate» εμφανίζονται οι παραγγελίες που έχουν αντιστοιχιστεί με ΑΛΠ.

Τα ανωτέρω αρχεία excel αντιγράφηκαν σε οπτικό δίσκο που επισυνάπτεται με την ονομασία «ΑΡΧΕΙΑ».

Από την αντιπαραβολή που διενεργήθηκε για το διάστημα από 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020, 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/03/2022, στα δεδομένα των

ενοποιημένων αρχείων excel με την ονομασία «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2019» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2019 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2020» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2020 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2021» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2021 Γ.», «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2022» και «Δελτία Παραγγελίας vs Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης 2022 Γ.» ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδιδε συστηματικά και κατ' εξακολούθηση ΑΛΠ για παραγγελίες που ελάμβανε και εκτελούσε μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών.

Από την ανωτέρω αντιπαραβολή διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ251/Α7 14-11- 2015 - Ε.Λ.Π),:

Α) Στο φορολογικό έτος 2019, δεν εξέδωσε είκοσι έξι χιλιάδες οκτακόσια εξήντα οκτώ (26.868) φορολογικά στοιχεία εσόδων, από τους εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμ. Μητρώου και ή από άλλο χειρόγραφο μπλοκ, για πωλήσεις αποθεμάτων (ειδών ψητοπωλείου και ποτών- αναψυκτικών), συνολικής αξίας 280.092,08€ (συνημμένα cd- αρχείο excel "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π και "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π Γ. ΕΤΟΥΣ 2019").

Β) Στο φορολογικό έτος 2020, δεν εξέδωσε είκοσι χιλιάδες επτακόσια σαράντα πέντε (20.745) φορολογικά στοιχεία εσόδων, από τους εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμ. Μητρώου και ή από άλλο χειρόγραφο μπλοκ, για πωλήσεις αποθεμάτων (ειδών ψητοπωλείου και ποτών- αναψυκτικών), συνολικής αξίας 248.079,79€ (συνημμένα cd- αρχείο excel "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π και "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π Γ. ΕΤΟΥΣ 2020").

Γ) Στο φορολογικό έτος 2021, δεν εξέδωσε δέκα τέσσερις χιλιάδες πεντακόσια ενενήντα δύο (14.592) φορολογικά στοιχεία εσόδων, από τους εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμ. Μητρώου και ή από άλλο χειρόγραφο μπλοκ, για πωλήσεις αποθεμάτων (ειδών ψητοπωλείου και ποτών- αναψυκτικών), συνολικής αξίας 190.344,23€ (συνημμένα cd- αρχείο excel "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π και "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π Γ. ΕΤΟΥΣ 2021").

Δ) Στο φορολογικό έτος 2022. δεν εξέδωσε χίλια εξακόσια εξήντα επτά (1.667) φορολογικά στοιχεία εσόδων, από τους εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμ. Μητρώου και ή από άλλο χειρόγραφο μπλοκ, για πωλήσεις αποθεμάτων (ειδών ψητοπωλείου και ποτών- αναψυκτικών), συνολικής αξίας 24.274,15€ (συνημμένα cd- αρχείο excel "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α.Λ.Π και "ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Α.Λ.Π ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΕΤΟΥΣ 2022").

Ακολουθώς, επειδή η ελεγχόμενη οντότητα διενεργεί πωλήσεις αποθεμάτων τόσο στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (24%) όσο και στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%) και προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το ύψος του προστίμου σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 58Α του Ν. 4987/20222, προέβη σε επιμερισμό των ακαθαρίστων εσόδων, όπως αυτά δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανά έτος και ανά συντελεστή ΦΠΑ, προσδιορίζοντας με αυτο

τον τρόπο την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανά έτος.

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθμό/2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Α, Τμήμα Α5 Κοζάνης, το οποίο συνοδευόταν από :

1) οπτικό δίσκο (cd), στον οποίο περιλαμβάνονταν οκτώ (8) αρχεία excel με ονόματα

- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2019»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2019 Γ.»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2020»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2020 Γ.»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2021»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2021 Γ.»,
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2022» και
- «ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΛΠ ΕΤΟΥΣ 2022 Γ.»,

Τα ως άνω αρχεία περιελάμβαναν αναλυτικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα, την ηλεκτρονική πλατφόρμα μέσω της οποίας λήφθηκε η παραγγελία, ο αριθμός της παραγγελίας, η αξία της παραγγελίας και η ημερομηνία και η ώρα της παραγγελίας.

2) κατάσταση δυο σελίδων, στην οποία αναφέρονται συνοπτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τρόπο ασφαλή και αναλυτικό, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί και να παρέχει σχετικές εξηγήσεις και διευκρινήσεις.

Επειδή, στην από 27-12-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4987/2022 και του Ν 4308/2014 της Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Α΄ Υποδιεύθυνση προληπτικών ελέγχων, Α5 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων Κοζάνης, αναφέρονται αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα και οι κινήσεις του ελέγχου, προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι η προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Είναι πλήρως και ειδικώς αιτιολογημένη με απόλυτη πληρότητα ποσοτική και ποιοτική των στοιχείων, βάσει των στοιχείων εκδόθηκε, με αντικειμενικότητα και ακρίβεια, με αποτέλεσμα να καθίσταται ευχερής ο δικανικός έλεγχός της.

Επειδή, η φορολογική αρχή προχώρησε σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, που φτάνει την πλήρη απόδειξη, χωρίς να εντοπιστεί άλλο αποδεικτικό υλικό από τη Φορολογική Διοίκηση, αν και επιδείχθηκε η δέουσα επιμέλεια, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου, ικανά να δικαιολογήσουν το πόρισμα της φορολογικής αρχής. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε επικαλέστηκε στοιχεία που να διαφοροποιούν το ανωτέρω πόρισμα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 169 του Ν 2717/1999 «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.

2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής.

3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων :

- α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και
- β) οι φωτογραφικές ή κινηματογραφικές αναπαραστάσεις και κάθε άλλη απεικόνιση, καθώς και οι φωνοληψίες.».

Επειδή, στο άρθρο 170 του Ν 2717/1999 ορίζεται ότι «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν 2717/1999 «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.

5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται από τον αντίδικό του ή αν πρόκειται για τα βιβλία που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 169.».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αρχεία excel στα οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος, δε φέρουν ούτε υπογραφή του συντάκτη, ούτε χρονολογία έκδοσης.

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς τα εν λόγω αρχεία αποτελούν επισυναπτόμενα και αναπόσπαστο μέρος της από 27-12-2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, Α΄ Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων, Τμήμα Α5 Κοζάνης, η οποία, ως δημόσιο έγγραφο, έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στο άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του [άρθρου 51](#) του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου 51, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

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, από 25.7.2016 και μετά, προβλέπεται ελάχιστο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων (250 ή 500 ευρώ, για απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα) ενώ **προβλέπεται και ο πολλαπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, διαπίστωσης, δηλαδή, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.**

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 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 εγκύκλιο [ΠΟΛ.1155/10-10-2016](#) διευκρινίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α', όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την [παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016](#) έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις διάπραξης και διαπίστωσης της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο...»

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του Ν 4987/2022 προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ως άνω νόμου, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο

μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, «για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται για πρώτη φορά κάποια παράβαση. Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης. Για τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]. Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του Ν 4987/2022 και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «*Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά*» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής

Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ως υποτροπή λογίζεται η διάπραξη της ίδιας παράβασης σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως και κοινοποιήσεως της αρχικής πράξης, η οποία διαπιστώνεται όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση αυτής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει της από 27/12/2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4987/2022, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Α΄ Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, Α5 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων Κοζάνης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθ./363450/2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από το περιεχόμενο των αποφάσεων επιβολής προστίμου, δεν προκύπτει ότι έχει τελέσει την ίδια παράβαση εντός πενταετίας, δε διευκρινίζεται για ποιες χρήσεις ακριβώς επιβλήθηκαν οι προηγούμενες έντεκα (11) αποφάσεις επιβολής προστίμου και συνεπώς δεν μπορεί να διαπιστωθεί η πλήρωση της εκ του νόμου προϋπόθεσης της πενταετίας.

Επειδή, από το υποσύστημα του taxis, διαπιστώνεται ότι, πέραν των κρινόμενων πράξεων, εκδόθηκαν για τον προσφεύγοντα, οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμων για την ίδια παράβαση (άρθρο 58^Α του Ν 4987/2022) :

A/A	A/A Taxis	Ημ/νία Έκδοσης	Ελεγχόμενη περίοδος	Ημερομηνία Κοινοποίησης Πράξης	Ημερομηνία Διαπίστωσης εκ νέου διάπραξης	Πρόστιμο
1		22-03-2019	01/01/2018-31/12/2018	25/04/2019		250,00
2		18-04-2019	01/01/2018-31/12/2018	15-05-2019	18-04-2019	500,00
3		27-08-2019	07-06-2019	12-09-2019	10-07-2019	1.000,00
4		10-09-2019	01/01/2019-	24-09-2019	10-09-2019	1.000,00

			15/06/2019			
5		23-10-2019	01/01/2019- 04/05/2019	18-11-2019	23-10-2019	1.000,00
6		17-12-2020	24/05/2020- 24/05/2020	01-02-2021	23-10-2020	1.000,00
7		08-03-2023	01/01/2018- 31/12/2018	27-03-2023	30-12-2022	80.092,68
8		11-05-2023	01/01/2022- 27/08/2022	11-05-2023	09-02-2023	1.000,00
9		10-05-2023	01/01/2021- 11/11/2021	11-05-2023	16-06-2022	1.000,00
10	...	09-06-2023	01/01/2022- 27/10/2022	12-06-2023	27-02-2023	1.000,00
11		12-09-2023	01/01/2023- 03/06/2023	13-09-2023	10-07-2023	1.000,00
12		08-12-2023	01/01/2023- 26/09/2023	11-12-2023	31-10-2023	1.000,00

Επειδή, η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν 4987/2022, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτές, προϋποθέτει τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2018 υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό/22-03-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α. Η εν λόγω πράξη, η οποία αποτελεί την αρχική πράξη επιβολής προστίμου, κοινοποιήθηκε την 25-04-2019, ημερομηνία κατά την οποία ο προσφεύγων έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του.

Ακολούθως, εντός του έτους 2019 διαπιστώθηκε εκ νέου ότι κατά το έτος 2018, ο προσφεύγων υπέπεσε επίσης στην ίδια παράβαση, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμ...../2019 πράξη επιβολής προστίμου, η οποία και κοινοποιήθηκε στις 15-05-2019. Η παράβαση αυτή (...../2019) συνιστά 1^η υποτροπή για τις κρινόμενες με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή παραβάσεις.

Επειδή, η ημερομηνία κοινοποίησης της αρχικής πράξης, ήτοι η 25-04-2019, αποτελεί την έναρξη της προθεσμίας, ήτοι της πενταετίας εντός της οποίας θεμελιώνεται υποτροπή της εκ νέου διάπραξης και η οποία, για τη συγκεκριμένη αρχική παράβαση, συμπληρώνεται την 25-04-2024.

Επειδή, στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης - Α΄ Υποδιεύθυνση Προληπτικών Ελέγχων - Α5 Τμήμα Προληπτικών ελέγχων Κοζάνης, διαπιστώθηκε την 27-12-2023 ότι ο προσφεύγων έχει υποπέσει στην εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης κατά τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021 και 2022, ήτοι εντός της πενταετίας από την κοινοποίηση της αρχικής πράξης και ως εκ τούτου- ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, με την υπό υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει οποιοδήποτε ισχυρισμό, ο οποίος θα μπορούσε να ασκήσει επιρροή στην εκτίμηση των δεδομένων από τη Φορολογική Διοίκηση.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/03-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2019	81.078,06€	81.078,06€
Υπ' αριθμ...../04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2020	58.270,54€	58.270,54€
Υπ' αριθμ...../04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2021	44.757,88€	44.757,88€
Υπ' αριθμ...../04-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^Α παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2022	5.741,48€	5.741,48€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.