



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3432

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/04-03-2014 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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου Αθηνών, κατά

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018
- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019
- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020
- της αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021
- της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 53 του ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 1.430,33 € πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 του ν. 4987/2022) ύψους 715,17 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 54,15 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 20.248,11 € πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 του ν. 4987/2022) ύψους 10.124,05 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.259,00 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 30.966,98 € € πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 του ν. 4987/2022) ύψους 15.483,49 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.451,41 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 6.875,97 € € πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 του ν. 4987/2022) ύψους 3.437,98 €, και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 967,03 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 13.491,11 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 12.072,01 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 10.933,78 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.319,80 €.

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του 53 του ν. 5104/2024 (54 ν. 4987/2022) ύψους 100,00 € λόγω μη υποβολής δήλωσης διακοπής ή μεταβολής της έδρας της επιχειρηματικής του δραστηριότητας κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 4987/2022.

Σύμφωνα με τις από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα βάσει της αρ..... εντολής ελέγχου. Ο προσφεύγων διατηρούσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών (με απλογραφικά βιβλία). Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της από έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ της ΥΕΔΔΕ Αττικής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 που διαπιστώθηκε από την αντιπαραβολή που πραγματοποιήθηκε μεταξύ του αρχείου των εκδοθεισών ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ και του αρχείου των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών της Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών:

1. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 14.532,95 € (= 14.532,95 € X 2 X 50%) για το φορολογικό έτος 2018, λόγω μη έκδοσης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος 9.134 φορολογικών στοιχείων αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 60.600,15 € (ΦΠΑ 14.532,95 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

2. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 22.914,92 € (= 11.457,46 € X 4 X 50%) για το φορολογικό έτος 2019, λόγω μη έκδοσης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος 8.927 φορολογικών στοιχείων αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 60.385,64 € (ΦΠΑ 11.457,46 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

3. Με την υπ' αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 22.446,30 € (= 11.223,15 € X 4 X 50%) για το φορολογικό έτος 2020, λόγω μη έκδοσης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος 9.543 φορολογικών στοιχείων αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 85.435,55 € (ΦΠΑ 11.223,15 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

4. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022

ύψους 9.316,34 € (= 4.658,17 € X 4 X 50%) για το φορολογικό έτος 2021, λόγω μη έκδοσης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος 3.690 φορολογικών στοιχείων αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 35.656,13 € (ΦΠΑ 4.658,17 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Για τα ως άνω μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία καταλογίστηκαν οι υπό κρίση διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επιπροσθέτως, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία καταβολής δαπανών μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής καθώς και των εισφορών στο ΕΦΚΑ, και συνεπώς οι εν λόγω διαφορές καταλογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, την ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα (στο μητρώο του συστήματος taxis) διεύθυνση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος επί της οδού στην οποία δε βρέθηκε η εν λόγω επιχείρηση αλλά βρέθηκε να λειτουργεί άλλη επιχείρηση με την επωνυμία ήδη από την Κατόπιν των ανωτέρω επιβλήθηκε πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης διακοπής ή μεταβολής της έδρας της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, ισχυριζόμενος ότι είναι νομικώς πλημμελείς, για τους κάτωθι λόγους:

1. Πλημμελής τήρηση διαδικασίας κλήσης σε ακρόαση πριν από την επιβολή φόρων και προστίμων.
2. Μη τήρηση των διατάξεων περί κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων. Για τα λογιστικά αρχεία που προσκομίστηκαν στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής και που απεστάλησαν από την δεν έχει συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης.
3. Ο υπό κρίση έλεγχος δεν απέδειξε τη μη έκδοση αποδείξεων ούτε την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ουδμία φορολογική παράλειψη δεν προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής δεν συνέταξε έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΕΛΠ, αλλά οι παραβάσεις μη έκδοση φορολογικών στοιχείων έχουν διαπιστωθεί από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής οι διαπιστώσεις της οποίας στηρίζονται σε αυθαίρετες παραδοχές και υποκειμενικά συμπεράσματα που υιοθέτησε ακρίτως το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής.
4. Η μόνη παράλειψη που διαπιστώθηκε από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής αφορά τη μη προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων εξόφλησης της μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής καθώς και των εισφορών στο ΕΦΚΑ, τα οποία ωστόσο σύμφωνα με τον με αρ. 2 περ. β' (σελ. 49) ισχυρισμό του προσφεύγοντος προσκομίστηκαν αλλά ο έλεγχος δεν του επέδωσε αντίγραφο σχετικής έκθεσης κατάσχεσης και σε κάθε περίπτωση εάν δεν τα είχε προσκομίσει θα του επιβαλλόταν σχετικό πρόστιμο μη προσκόμισης αυτών. Σύμφωνα με τον με αρ. 2 περ. στ' (σελ. 52) ισχυρισμό του προσφεύγοντος, όσον αφορά την μη προσκόμιση των ανωτέρω δικαιολογητικών, ο έλεγχος δεν του ζήτησε τα σχετικά έγγραφα με το αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ούτε περαιτέρω ο έλεγχος τα αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης.
5. Επιβολή του προστίμου του άρθρου 58 του 4987/2022 στο εισόδημα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 7 του ως άνω νόμου.

6. Ανεπαρκής η αιτιολογία για την επιβολή του προστίμου μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (στο μητρώο) του άρθρου 53 του ν. 5104/2024. Δεν έχει διακόψει ούτε μετέφερε την έδρα της επιχείρησής του σε άλλη διεύθυνση.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024 (23 ν. 4987/2022) 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 υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 4987/2022: «3α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της. ...

4. Ο φορολογούμενος που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για την οριστική παύση των εργασιών του με την υποβολή στο φορολογικό μητρώο δήλωσης διακοπής εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για τα φυσικά πρόσωπα μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την οριστική παύση των εργασιών τους και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη λύση τους ή από τη λήξη των εργασιών της εκκαθάρισης ή από την ανακοίνωση διαγραφής τους από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), κατά περίπτωση. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση διακοπής εργασιών

υποβάλλεται από τους κληρονόμους μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ενεργό ανάμειξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από το άρθρο 1847 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.), σε κάθε άλλη περίπτωση.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις.

6. Με απόφαση του Διοικητή: α) καθορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος ενημέρωσης και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παρ. 2, 3 και 4 και β) δύναται να χορηγείται διαφορετική προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων του παρόντος άρθρου ή να παρατείνεται η προθεσμία υποβολής αυτών, σε περιπτώσεις ανωτέρας βίας που επηρεάζουν τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περιπτώσεις φυσικών καταστροφών ή άλλων αντίστοιχων εξαιρετικών και δυσμενών συμβάντων που επηρεάζουν φορολογούμενους. Η απόφαση παράτασης υπογράφεται το αργότερο μέχρι τη λήξη της προβλεπόμενης προθεσμίας και ισχύει από τον χρόνο υπογραφής της.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3α' του άρθρου 15 του ν. 4987/2022:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 5104/2024 (που αντικατέστησε το άρθρο 24 του ν. 4987/2022 'Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία'): «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (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 τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 30 του ν. 5104/2024 (που αντικατέστησε την παρ. 6 του άρθρου 25 του ν. 4987/2022): «3. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύναται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 (28 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που

προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις επιβολής προστίμου της παρ. 1α και 2α του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (που αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 53 του ν. 5104/2024): «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` στ` και ιγ` της παραγράφου 1, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4987/2022:

«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 το άρθρο 58Α του ν. 4987/2022: «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. ...

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 τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 7 του ν. 4987/2022: «7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59. Το πρόστιμο για την παράβαση της περ. η της παρ. 1 του άρθρου 54 δεν επιβάλλεται όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε.»

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 'Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες',: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: «...γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών ...»

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ...»

Επειδή, στο άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν

υποβάλλει δήλωση.[...] 3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. ...»

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 ευλόγου 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 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 «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§1 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. 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 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 την αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Όργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Α.Α.Δ.Ε.': «...Άρθρο 42Ε4. - Οι πράξεις επιβολής προστίμων, που προκύπτουν από τις εκθέσεις ελέγχου των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, ακόμη και αν μεταγενέστερα καταργήθηκαν τα Τμήματα Ελέγχων αυτής και η αρμοδιότητα αυτών μεταφέρθηκε σε Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.) και από τους Προϊσταμένους των κατά τόπον αρμόδιων Τελωνείων...»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, στο φορολογικό έτος 2018 δεν εκδόθηκαν 9.134 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 60.600,15 € (ΦΠΑ 14.532,95 €), στο φορολογικό έτος 2019 δεν εκδόθηκαν 8.927 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 60.385.64 € (ΦΠΑ 11.457,46 €), στο φορολογικό έτος 2020, δεν εκδόθηκαν 9.543 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 85.435,55 € (ΦΠΑ 11.223,15 €), και στο φορολογικό έτος 2021, δεν εκδόθηκαν 3.690 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας ύψους 35.656,13 € (ΦΠΑ 4.658,17 €). Οι εν λόγω παραβάσεις μη έκδοσης προέκυψαν βάσει του αντιπαραβολικού ελέγχου του αρχείου των εκδοθεισών ΑΛΠ από τους εν χρήσει ΦΗΜ, που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, και του αρχείου των εκτελεσμένων παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών που απεστάλη από τηνκατόπιν σχετικού αιτήματος του ελέγχου στην εν λόγω εταιρεία.

Επειδή στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και τον καταλογισμό των ανωτέρω διαφορών, και οι περί του αντίθετου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το ζήτημα των ως άνω παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας έχει ήδη κριθεί με την αρ. μερικώς δεκτή Απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της αρ. ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκηθεί από τον προσφεύγοντα κατά των αρ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν. 4987/2022. Ειδικότερα, με την ανωτέρω απόφαση κρίθηκε ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 είναι βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, και απορρίφθηκαν οι περί του αντίθετου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος (ωστόσο τροποποιήθηκε το ύψος των προστίμων αναφορικά με τις διατάξεις περί υποτροπής).

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τις ως άνω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας καταλογίστηκε στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 48 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, με το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα όλα τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, συμπεριλαμβανομένων και των στοιχείων πληρωμών όλων των δαπανών, ωστόσο δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά του τρόπου πληρωμής της μισθοδοσίας των εργαζομένων και καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών, ούτε με την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, ούτε περαιτέρω με την παρούσα προσφυγή, και συνεπώς, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εκ τούτου, οι περί του αντίθετου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Σε κάθε περίπτωση, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό καταχώρησης Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 Ν. 5104/2024, καθώς και τις προσωρινές πράξεις τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 17-07-2024 κατά τα οριζόμενα του ν. 5104/2024, μέσω του υποσυστήματος της e – κοινοποίησης του TAXISNET, με αρ. καταχώρισης Με την κοινοποίηση των ανωτέρω εγγράφων τέθηκε στον προσφεύγοντα χρονικό όριο είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση σε ακρόαση με το με αριθμό πρωτοκόλλου υπόμνημα. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς τήρησης της διαδικασίας κλήσης σε ακρόαση πριν από την επιβολή φόρων και προστίμων είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός περί μη τήρησης των διατάξεων περί κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων από το 1ο ΕΛΚΕ Αττικής.

Ωστόσο, όσον αφορά τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα βιβλία και στοιχεία κατόπιν του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 του ν. 5104/2024, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εισοδήματος του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής, δεν απομακρύνθηκαν από την έδρα της επιχείρησης πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία, αλλά απεστάλησαν από τον προσφεύγοντα αντίγραφα αυτών ηλεκτρονικά, και βάσει των εν λόγω ηλεκτρονικώς προσκομισθέντων αντιγράφων λογιστικών αρχείων διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε ο έλεγχος στα γραφεία του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Περαιτέρω, τα φορολογικά στοιχεία βάσει των οποίων προέκυψαν οι παραβάσεις μη έκδοσης είχαν ήδη κατασχεθεί από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Ειδικότερα, για τα βιβλία και στοιχεία που ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμό Πρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων - Αρχείων. Αναλυτικότερα, κατασχέθηκε το βιβλίο εσόδων-εξόδων, 1 usb stick με τα αρχεία txt από τους ΦΗΜ και 1 μπλοκ Δελτίων Αποστολής-Τιμολογίων. Η ανωτέρω Έκθεση Κατάσχεσης επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις στα γραφεία της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ως εκ τούτου, κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 29 & 30 του ν. 5104/2024 (24 & 25 του ν. 4987/2022), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης των διατάξεων περί κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση έχει τη δυνατότητα να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ.

Επειδή όσον αφορά την επιβολή του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 (54 του ν. 5104/2024), κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και δεδομένου ότι το ποσό του φόρου εισοδήματος που προέκυπτε με βάση τη φορολογική δήλωση υπολειπόταν του ποσού του φόρου που προέκυπτε με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις ο προσφεύγων υπόκειται σε πρόστιμο επί της ανωτέρω διαφοράς.

Περαιτέρω, τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, με τις αρ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, αφορούν τον ΦΠΑ των μη εκδοθέντων στοιχείων και δεν αφορούν τη φορολογία εισοδήματος. Σύμφωνα, δε, με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της παρ. 5 του ως άνω άρθρου, στη φορολογία ΦΠΑ δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της παρ. 2 λόγω ανακρίβειας, δεδομένου ότι είχαν ήδη επιβληθεί τα ανωτέρω πρόστιμα της παρ. 1 του άρθρου 58Α.

Συνεπώς, ορθώς συνυπολογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι ανεπαρκής η αιτιολογία του ελέγχου για την επιβολή του προστίμου μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (στο μητρώο) του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, καθώς και ότι ο προσφεύγων δεν έχει διακόψει ούτε έχει μεταφέρει την έδρα της επιχείρησής του σε άλλη διεύθυνση.

Ωστόσο, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, την ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα (στο μητρώο του συστήματος taxis) διεύθυνση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος επί της οδού στην οποία δε βρέθηκε η εν λόγω επιχείρηση αλλά βρέθηκε να λειτουργεί άλλη επιχείρηση με την επωνυμία, ήδη από την Επισημαίνεται, δε, ότι στην πρώτη σελίδα της προσφυγής αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έχει ήδη διακόψει την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του επί της οδού και πλέον εργάζεται ως ιδιωτικός υπάλληλος. Ωστόσο, η ανωτέρω μεταβολή/διακοπή της δραστηριότητάς του δεν έχει δηλωθεί στο μητρώο του συστήματος TAXIS. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των αρ. προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	1.430,33

Πρόστιμο φόρου αρ. 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	715,77
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	54,15
Σύνολο για καταβολή	2.199,65

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	20.248,11
Πρόστιμο φόρου αρ. 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	10.124,05
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	3.259,00
Σύνολο για καταβολή	33.631,16

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	30.966,98
Πρόστιμο φόρου αρ. 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	15.483,49
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	5.451,41
Σύνολο για καταβολή	51.901,88

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	6.875,97
Πρόστιμο φόρου αρ. 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	3.437,98
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	967,03
Σύνολο για καταβολή	11.280,98

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	13.491,11
Σύνολο για καταβολή	13.491,11

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	12.072,01
Σύνολο για καταβολή	12.072,01

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	10.933,78
Σύνολο για καταβολή	10.933,78

- αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	2.319,80
Σύνολο για καταβολή	2.319,80

- Αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2022

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (54 ν. 4987/2022)	100,00 €

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

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.