



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27/01/2025

Αριθμός απόφασης: 127

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/09/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /23-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ. /23-08-2024 πράξης

επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ./23-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020 και της υπ' αριθμ./23-08-2024 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν.πράξεων 29/08/2024) 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 αρ./23-08-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **5.996,90€**, για μη έκδοση αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 61.967,96 €, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, (Συνολική αξία 61.967,96 € / Καθαρή Αξία 49.974,16 € / Φ.Π.Α. 24% 11.993,80 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), το οποίο αντικατέστησε τις διατάξεις του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022.

Με την με αρ./23-08-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **2.525,87 €**, για μη έκδοση αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 26.100,58 €, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις (Συνολική αξία 26.100,58 € / Καθαρή Αξία 21.048,86 € / Φ.Π.Α. 24% 5.051,73 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), το οποίο αντικατέστησε τις διατάξεις του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022.

Με την με αρ./23-08-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **3.851,96€**, για μη έκδοση αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 39.803,58 €, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις (Συνολική αξία 39.803,58 €/ Καθαρή Αξία

32.099,66 € / Φ.Π.Α. 24% 7.703,92 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), το οποίο αντικατέστησε τις διατάξεις του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022.

Με την με αρ./23-08-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **6.773,51€**, για μη έκδοση αγνώστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 69.992,93 €, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις (Συνολική αξία 69.992,93 € / Καθαρή Αξία 56.445,91 € / Φ.Π.Α. 24% 13.547,02€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), το οποίο αντικατέστησε τις διατάξεις του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων του ν.4308/2014 και ν. 4987/2022 από την, δυνάμει της με αριθμ./14-02-2022 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου...../11.02.2022 Πληροφοριακό Δελτίο της, σύμφωνα με το οποίο, επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «*ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ ΟΧΗΜΑΤΑ*», φέρεται ότι διενεργούσαν πωλήσεις εξ αποστάσεως. Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ....., εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του Ν.4987/2022(Κ.Φ.Δ.).

Συγκεκριμένα, στις 15/02/2022 κλιμάκιο της, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την εντολή ελέγχου με αριθμό/14.02.2022, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα για τα διαλαμβανόμενα στο εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο με αριθμό/11.02.2022, σχετικά με πωλήσεις με αντικαταβολή. Σε συνέχεια των ανωτέρω και αφού εκδόθηκε η ενδεικτική Α.Λ.Π. με αριθμό αξίας 0,10€ από τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης κ., συντάχθηκε και επιδόθηκε στον ίδιο η με αριθμόΠρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, προκειμένου να θέσει εντός πέντε (5) ημερών στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία από 01/01/2018 έως 31/12/2021 και τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία από Φ.Η.Μ. για τα ελεγχόμενα έτη. Ο προσφεύγων απέστειλε ταχυδρομικά τα ανωτέρω λογιστικά αρχεία, κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η αριθ..... εντολή ελέγχου για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και η εντολή ελέγχου για άρση τραπεζικού απορρήτου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα. Με την κοινοποίηση των ανωτέρω εντολών, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Από τον προκαταρκτικό έλεγχο στοιχείων των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε φορολογικά στοιχεία εξόδων από διάφορες εταιρείες ταχυμεταφοράς, για τον λόγο αυτό η φορολογική αρχή απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών στις εταιρείες ταχυμεταφορών και συγκεκριμένα, στην Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε., στις Ταχυμεταφορές ΕΛΤΑ Α.Ε., στις Ταχυμεταφορές SPEEDEX Α.Ε. και στις Ταχυμεταφορές Α.Κ.Σ. ΑΕ, για την περίοδο 01/01/2018 έως 31/12/2021, αναφέροντας να συμπεριλαμβάνονται διακριτά οι κάτωθι πληροφορίες: α) Ώρα , ημερομηνία, πόλη παραλαβής δεμάτων και παραλήπτη, β) Ώρα, ημερομηνία, πόλη παράδοσης δεμάτων, γ) Ποσό αντικαταβολής και δ) Επιστροφές δεμάτων και ποσά αντικαταβολής αυτών.

Επίσης, ο έλεγχος προέβη σε διαδικασία άρσης του τραπεζικού απορρήτου, λαμβάνοντας τους λογαριασμούς του για το χρονικό διάστημα 01/01/2018 έως και 31/12/2021 και εν συνεχεία τις αναλυτικές κινήσεις για τους λογαριασμούς που είχαν κινήσεις στο χρονικό διάστημα του ελέγχου.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα δεχόταν παραγγελίες τηλεφωνικά ή μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία παρέδιδε τα εμπορεύματά της στους πελάτες μέσω των εταιρειών ταχυμεταφοράς και συγκεκριμένα της ΓΕΝΙΚΗΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗΣ Α.Ε.Ε., τις ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΛΤΑ Α.Ε. και τις ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ SPEEDEX Α.Ε. Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες, χρησιμοποιούνταν η κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς ή η πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα, καθώς επίσης και με την μέθοδο της αντικαταβολής.

Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα:

1.Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2018 έως και 31-12-2018, δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας **61.967,96€**, από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2.Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2019 έως και 31-12-2019, δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας **26.100,58€**, από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

3.Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2020 έως και 31-12-2020, δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας **39.803,58€**, από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

4.Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2021 έως και 31-12-2021, δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας **69.992,93€** από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν.4987/2022 και άρθρο Ν.2690/1999) με συνημμένο μονοσέλιδο πίνακα και τον με αριθμόΠροσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου με αξία 19.148,23€. Επιπλέον δημιουργήθηκαν σχετικά αρχεία που περιείχαν τα δεδομένα από τις ταχυμεταφορές και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Όλα τα παραπάνω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις 06-03-2024, με αριθμό καταχώρησης, στις δηλωθείσες ηλεκτρονικές διευθύνσεις “.....r”. Η ημερομηνία ανάγνωσης των ανωτέρω κοινοποιημένων εγγράφων είναι η 06-03-2024. Με την παραλαβή των ανωτέρω ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, στις 27-06-2024, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή, τυχόν αντιρρήσεις του και ο έλεγχος παρελθούσης της προθεσμίας για ακρόαση, προέβη στην σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και κατόπιν αυτού εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

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

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες – έκδοση πράξεων από αναρμόδιο όργανο – λήξη διάρκειας ελέγχου – απαγόρευση διενέργειας νέου ελέγχου για το ίδιο αντικείμενο.
2. Απόλυτη ακυρότητα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου-παραβίαση άρθρου 15 Ν.5104/2024(Πληροφορίες από τρίτους)-μη νόμιμη η παρασχεθείσα χορήγηση πληροφοριών από τρίτους χωρίς προηγούμενη εισαγγελική παραγγελία-παραβίαση του κανονισμού ΕΕ 2016/679 αναφορικά με την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες-ουδέποτε υπέπεσε στην καταλογιζόμενη σε βάρος του παράβαση-το πόρισμα της φορολογικής αρχής τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμο και πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας και πλήρη αοριστία.
4. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ως εισόδημα της ατομικής του επιχείρησης πιστώσεις που αφορούν τραπεζικές καταθέσεις μετρητών, καθώς έχουν γνωστή προέλευση και δεν αποτελούν έσοδα από πωλήσεις. Κατ’ αυτόν τον τρόπο η συναφής σε βάρος του παράβαση περί μη έκδοσης αγνώστου πλήθους φορολογικών στοιχείων είναι παράνομη.
5. Παραβίαση των αρχών του Κράτους Δικαίου, της Ασφάλειας Δικαίου, της Χρηστής Διοικήσεως, της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης και της Αρχής της Αναλογικότητας.
6. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Παράβαση άρθρου 33 και 76 Ν.5104/2024- Παράβαση άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος-Μη κλήση σε προηγούμενη ακρόαση από την Δ.Ο.Υ. Ε’ Θεσσαλονίκης-Παράβαση χρηστής διοίκησης-Παράβαση ουσιώδους τύπου και αιτιολογίας κατά την διαδικασία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξεως.

7. Ειδικά ως προς τη με αρ./2024 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2018- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς καταλογισμό του επίδικου προστίμου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018 κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης.

8. Τοπικά αναρμόδια η για τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου σε βάρος της επιχείρησής του.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ.23 του ν.4987/22** 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 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14....»

Επειδή, στο **άρθρ. 28 του ν.5104/24** ορίζεται ότι: «1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του **άρθρ.84 ν.5104/24**(ΦΕΚ Α'58/19-04-2024) : «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος».

Περαιτέρω, με το άρθρο 117 του ιδίου νόμου ορίζονται τα εξής : «1. Η ισχύς του παρόντος αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως με την επιφύλαξη των παρ. 2 και 3, καθώς και των ειδικότερων διατάξεών του. 2. Τα άρθρα 10 και 11 και η παρ. 3 του άρθρου 12 ισχύουν από την 1η Σεπτεμβρίου 2024. 3. Το άρθρο 75 ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2024».

Συνεπώς, οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/2024 εφαρμόζονται για ελέγχους με βάση εντολή που εκδόθηκε από την 19-04-2024, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 5104/24 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Στην υπό εξέταση υπόθεση η με αριθμό/14-02-2022 εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε προγενέστερο χρονικό σημείο από τη δημοσίευση του ν. 5104/24 και ως εκ τούτου οι διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρ. 25 ν.4987/22** «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» ορίζεται ότι: 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο **άρθρο 28 του ν. 4987/2022**, το οποίο εφαρμόζεται εν προκειμένω: «Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των

εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι' αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στο ανωτέρω αναφερόμενο άρθρο 25 του προγενέστερου ΚΦΔ (ν.4987/22) δεν προβλέπεται συγκεκριμένη διάρκεια για την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, αλλά ακόμα και αν αναφέρονταν προθεσμία δεν θα ήταν ανατρεπτική και κατά συνέπεια ο περὶ του αντιθέτου

ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ. Α 1035192 ΕΞ 2018/02-03-2018** έγγραφο περί «*Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως προς τον ανακαθορισμό της δομής και των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», καθώς και στο **άρθρ. 13** της υπ'αρ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020** απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από την Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως εκάστοτε ισχύει, ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία.

Επειδή, για την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου που προκύπτουν από τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους της ΥΕΔΔΕ, αρμόδια υπηρεσία είναι η Δ.Ο.Υ. η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης εισοδήματος της ελεγχόμενης οντότητας, ως εκ τούτου η Δ.Ο.Υ. είναι η αρμόδια υπηρεσία έκδοσης των εν λόγω πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα ως άνω υπ' αριθ..... έγγραφα.

Επειδή, η εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, υπ' αριθ....., η οποία αναγράφεται στις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν είναι εντολή για διενέργεια ελέγχου, αλλά εκδόθηκε απλά και μόνο για λόγους συστημικούς και βάσει των απαιτήσεων της μηχανογραφικής εφαρμογής Elenxis, που σχετίζεται με την έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου που καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα, από τον έλεγχο που διενήργησε η, λόγω αρμοδιότητας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, η νέα εντολή ελέγχου με αρ. που εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ., μη νόμιμα καταλαμβάνει ακριβώς το ίδιο αντικείμενο ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το **άρθρ.15 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι : «...3. Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς

συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊστάμενους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1. Για την εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο απαντάται από το τρίτο πρόσωπο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες...».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ. Α 1035192 ΕΞ 2018/02-03-2018** έγγραφο περί «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως προς τον ανακαθορισμό της δομής και των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ορίζεται ότι: «2...β) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊστάμενους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων. γ) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα...»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020** απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής δημοσίων Εσόδων, « Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ορίζεται ότι:

« Άρθρο 13

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

1.....γ)Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών. δ)Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε..

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

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

Συνεπώς η φορολογική διοίκηση δικαιούται να ζητεί πληροφορίες, έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, ιδίως από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, επαγγελματικούς φορείς, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις στοιχείων για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής, ως εκ τούτου η ζήτηση και η λήψη των στοιχείων από τις εταιρίες ταχυμεταφορών είναι νόμιμη .

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 και 2 του Ν 4987/2022** ορίζεται ότι: «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 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. ».

Επειδή, στο άρθρο **76 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή στο άρθρο **1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ».

Επειδή στο άρθρο **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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος 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 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά

αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τσιδίες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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. ...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. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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. . . ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν.4987/22 ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α., 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, σύμφωνα με το **άρθρο 33** παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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.

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του **άρθρου 171 του ΚΔΔ** ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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, τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις του ελέγχου τεκμηριώνονται αναλυτικά στην από 27-06-2024 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει με αντικειμενικό, αξιόπιστο και επαληθεύσιμο τρόπο τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, συνέλεξε και επεξεργάστηκε στοιχεία που απέστειλε, τόσο η επιχείρηση (δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων των ελεγχόμενων χρήσεων και φλασάκι με τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ. για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα), όσο και τρίτοι φορείς, εταιρείες ταχυμεταφορών (Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε., ΕΛΤΑ Α.Ε., SPEEDEX Α.Ε. και Α.Κ.Σ. ΑΕ), σε συνδυασμό με τα στοιχεία που άντλησε από το σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών πληρωμών, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που προέκυψε από το υποσύστημα TAXIS και τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.).

Στη συνέχεια εργάστηκε ως εξής :

ι)Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων και είχαν ως αιτιολογία είτε το όνομα του πελάτη είτε τον αριθμό παραγγελίας είτε και συνδυασμό και των δύο, ενώ στην περίπτωση της πληρωμής μέσω πιστωτικής κάρτας, είχαν ως αιτιολογία την φράση «APS-KATAΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ» ή «ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ» ή «ΕΜΒ

ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ». Στη στήλη «Χαρακτηρισμός» οι κινήσεις αυτές έχουν την ένδειξη «ΕΣΟΔΑ», «ΚΑΤΑΘΕΣΗ» ή «ΚΤΘ» , «ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΗ» ή «ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ» αντίστοιχα,

ii) Όσον αφορά τις επιστροφές χρημάτων σε πελάτες, αθροίστηκαν οι χρεώσεις που είχαν ως αιτιολογία «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΧΡΗΜ» και στη στήλη «Χαρακτηρισμός» οι κινήσεις αυτές έχουν την ένδειξη «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»,

iii) Το ποσό που εισέπραξε η οντότητα από το τραπεζικό σύστημα για τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων υπολογίστηκε από τον έλεγχο, αφαιρώντας το άθροισμα των χρεώσεων που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες από το άθροισμα των πιστώσεων που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων.

iv) Όσον αφορά την επεξεργασία των καταστάσεων που απέστειλαν οι εταιρείες ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων, στις οποίες εισπράχθηκε το αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκαν στην ελεγχόμενη ή συμψηφίστηκαν και τέλος αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων που επεστράφησαν μέσω των εταιρειών ταχυμεταφορών.

v) Τέλος αθροίστηκαν τα έσοδα της επιχείρησης από το τραπεζικό σύστημα και από τις εταιρείες ταχυμεταφορών και επειδή η τιμή που πληρώνει ο εκάστοτε πελάτης περιλαμβάνει και την αξία του Φ.Π.Α., ο έλεγχος με την μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης υπολόγισε την καθαρή αξία (διαιρώντας τη συνολική αξία με τον συντελεστή 1,24) και αντιπαρέβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τις δηλωθείσες πωλήσεις της οντότητας.

Από την επεξεργασία που διενεργήθηκε, όπως αναλυτικά περιγράφεται παραπάνω, συντάχθηκαν δύο (2) πίνακες, εκ των οποίων ο μεν πρώτος εμφανίζει τον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης, ο δε δεύτερος την αντιπαραβολή αυτών με τα δηλωθέντα έσοδα της, ανά φορολογικό έτος:

Πίνακας 1:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΕΤΟΣ	ΤΡΑΠΕΖΕΣ	ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ				ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕΣΩ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	ΓΕΝΙΚΗ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙ ΚΗ	SDEEDEX	ΕΛΤΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ ΑΠΟ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ	
	ΣΤΗΛΗ 1	ΣΤΗΛΗ 2	ΣΤΗΛΗ 3	ΣΤΗΛΗ 4	ΣΤΗΛΗ 5 (ΣΤ. 2 + ΣΤ. 3 + ΣΤ. 4)	ΣΤΗΛΗ 6 (ΣΤ. 1+ ΣΤ.5)
2018	28.244,42	8.133,30	59.591,68	0,00	67.724,98	95.969,40
2019	18.697,93	66.342,65	5.790,00	0,00	72.132,65	90.830,58
2020	20.157,64	87.583,85	0,00	0,00	87.583,85	107.741,49
2021	22.505,15	74.737,35	0,00	46.890,05	121.627,40	144.132,55
ΣΥΝΟΛΟ	89.605,14	236.797,15	65.381,68	46.890,05	349.068,88	438.674,02

Πίνακας 2:

ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ - ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ Φ.Π.Α. ΣΕ €

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΠΟΦΟΡΟΛΟΓΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΥΛΗ
------	--------	--------------	-----------	----------------

	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΩ Ν ΕΣΟΔΩΝ	Η	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 24%	ΣΥΝΟΛΟ
	ΣΤΗΛΗ 6 (ΣΤ. 1+ ΣΤ.5)	ΣΤΗΛΗ 7 (ΣΤ. 6/1,24)	ΣΤΗΛΗ 8	ΣΤΗΛΗ 9 (ΣΤ.7-ΣΤ. 8)	ΣΤΗΛΗ 10 (ΣΤ. 9*24%)	ΣΤΗΛΗ 11 (ΣΤ. 9+ΣΤ. 10)
2018	95.969,40	77.394,68	27.420,52	49.974,16	11.993,80	61.967,96
2019	90.830,58	73.250,47	52.201,61	21.048,86	5.051,73	26.100,58
2020	107.741,49	86.888,30	54.788,64	32.099,66	7.703,92	39.803,58
2021	144.132,55	116.235,93	59.790,02	56.445,91	13.547,02	69.992,93
ΣΥΝΟΛΟ	438.674,02	353.769,38	194.200,79	159.568,59	38.296,47	197.865,05

•Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, όπως προέκυψαν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης.

Από την παραπάνω αντιπαραβολή διαπιστώθηκε ότι, η ελεγχόμενη υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις ανά φορολογικό έτος:

- 1) Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2018 έως και 31-12-2018 δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας 61.967,96€.
- 2) Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2019 έως και 31-12-2019 δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας 26.100,58€.
- 3) Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2020 έως και 31-12-2020 δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας 39.803,58€.
- 4) Για το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2021 έως και 31-12-2021 δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, συνολικής αξίας 69.992,93€.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται συγκεκριμένα, εμπειριστатωμένα και με σαφήνεια ο τρόπος υπολογισμού, τόσο του συνόλου των προσδιορισθέντων εσόδων της ελεγχόμενης, όσο και το ποσό της αποκρυβείσας ύλης ανά έτος.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του και αφαίρεσε το άθροισμα των ποσών που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων, τόσο από τις τραπεζικές κινήσεις, όσο και από τις αποστολές των εμπορευμάτων που επεστράφησαν, σύμφωνα με τα δεδομένα των καταστάσεων που απέστειλαν οι εταιρείες ταχυμεταφορών.

Επειδή, πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προστίμου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, με συνημμένα όλα τα δεδομένα από τις εταιρείες ταχυμεταφορών και τα αρχεία από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ως εισόδημα της ατομικής του επιχείρησης πιστώσεις που αφορούν τραπεζικές καταθέσεις μετρητών, καθώς έχουν γνωστή προέλευση και δεν αποτελούν έσοδα από πωλήσεις, αλλά καταθέσεις των γονιών του, οι οποίοι λόγω της καλής οικονομικής τους κατάστασης τον βοήθησαν, προκειμένου να εξασφαλίσει την απαιτούμενη ρευστότητα για την αποπληρωμή των εξόδων του και για την γενικότερη απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης του, προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του, επισυνάπτει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των γονιών του.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27-06-2024 έκθεση ελέγχου της, από τα δεδομένα των τραπεζικών κινήσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος, αθροίστηκαν από τον έλεγχο όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν μόνο πώληση εμπορευμάτων και όχι άλλες καταθέσεις προερχόμενες από τους γονείς του ιδιοκτήτη της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77** του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα κατόπιν της κοινοποίησης της Κλήσης προς Ακρόαση από τον έλεγχο και αφού του κοινοποιήθηκαν όλα τα αρχεία των τραπεζικών κινήσεων που επεξεργάστηκε ο έλεγχος, να καταθέσει τα απαραίτητα στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

Επειδή, ο προσφεύγων, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καταθέτει τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία (καταθετήρια τραπεζικών συναλλαγών με καταθέτη κάποιον εκ των γονέων του) προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, για τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν για την ενίσχυση της επιχείρησης του από τους γονείς του, ως φέρων το βάρος της απόδειξης, σύμφωνα με το άρθρ.77 του ΚΦΔ, σε κάθε περίπτωση όμως, το γεγονός αυτό δεν συνδέεται με τις καταλογιζόμενες σε βάρος του παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτουν εκδοθέντα στοιχεία από την επιχείρηση του προσφεύγοντα, που δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό των εσόδων της επιχείρησης του. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα στοιχεία που απέστειλε η ελεγχόμενη επιχείρηση (δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων των ελεγχόμενων χρήσεων και φλασάκι με τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία του Φ.Η.Μ. για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα). Συνεπώς δεν προκύπτουν εκδοθέντα στοιχεία από την επιχείρηση του προσφεύγοντα, που να διαφέρουν σε ύψος αξιών, από τις αξίες αυτών που έχουν μεταφερθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου της, στοιχειοθετεί την αποδιδόμενη παράβαση στα υπό κρίση φορολογικά έτη, εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια και πληρότητα.

Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής

αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του ν. 4987/22** με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει

αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 06-03-2024, το αριθμ.σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4987/22, καθώς και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου με τη σημείωση, να εκθέσει τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστώσεις που αναφέρονται σε αυτό, εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, προσκομίζοντας οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, στις 27-06-2024, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή, τυχόν αντιρρήσεις του και ο έλεγχος παρελθούσης της προθεσμίας για ακρόαση προέβη στην σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και κατόπιν αυτού, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η Φορολογική Αρχή τήρησε την απαιτούμενη εκ του άρθρου 28 του ν.4987/22 διαδικασία, παρέχοντας στον προσφεύγοντα τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, διατυπώνοντας εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό των προστίμων εντός προθεσμίας είκοσι ημερών, δικαίωμα το οποίο ο ίδιος δεν άσκησε.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του ν.4987/22** : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του ν.4987/22**: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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».

Επειδή, στο **άρθρο 38 του Ν. 2859/2000** (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται : «2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για το φορολογικό έτος 2018 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της αρ./2024 προσβαλλόμενης πράξης, διότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του ίδιου έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/01/2019. Συνεπώς νόμιμα και εντός του χρόνου παραγραφής (ήτοι έως την 31/12/2024) εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020** απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής δημοσίων Εσόδων, « *Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», ορίζεται ότι:

«ΕΝΟΤΗΤΑ Α'

Γενικές Διατάξεις που αφορούν στην ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.....1. β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω:

(αα) Αττικής

(ββ) Θεσσαλονίκης

(γγ) Πάτρας

(δδ) Ηρακλείου

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

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

ΥΠΟΕΝΟΤΗΤΑ Β'

II. Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (.....)

1.- Η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης (.....), εποπτεύεται από τη ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι επιχειρησιακοί στόχοι της είναι οι ίδιοι με τους επιχειρησιακούς στόχους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.Αττικής.

2. Η η οποία έχει έδρα τον Νομό Θεσσαλονίκης, διαρθρώνεται σε πέντε (5) Υποδιευθύνσεις, από τις οποίες οι δύο (2) εδρεύουν εκτός της έδρας της Υπηρεσίας, καθώς και σε δεκαπέντε (15) Τμήματα και δύο (2) Αυτοτελή Γραφεία, υπαγόμενα απευθείας σε Προϊσταμένους Υποδιεύθυνσης, από τα οποία τα πέντε (5) Τμήματα και τα δύο (2) Αυτοτελή Γραφεία, εδρεύουν εκτός της έδρας της Διεύθυνσης, ως εξής:

(α) Υποδιεύθυνση Α' - Προληπτικών Ελέγχων...

(β) Υποδιεύθυνση Β' – Ερευνών.....

(γ) Υποδιεύθυνση Γ' - Δικαστικού και Διοικητικής Μέριμνας.....

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

(ε) Υποδιεύθυνση Ε' -Προληπτικών Ελέγχων, με έδρα την Λάρισα.....

3.α) Η κατά τόπον αρμοδιότητα της και των υπηρεσιών αυτής, με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 της Ενότητας Α' του παρόντος άρθρου, εκτείνεται στα όρια των Διοικητικών Περιφερειών:

(αα) Κεντρικής Μακεδονίας,

(ββ) Δυτικής Μακεδονίας

(γγ) Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και

(δδ) Θεσσαλίας

β) Η Διεύθυνση και οι υπηρεσίες αυτής έχουν συναρμοδιότητα για την Διοικητική Περιφέρεια Βορείου Αιγαίου.....»

Ως εκ τούτου, η είναι τοπικά αρμόδια υπηρεσία για την εκτέλεση του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) & του Ν.4987/2022(Κ.Φ.Δ.) στον προσφεύγοντα και ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), αντί εκείνων του αρ. 58^α του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι οι παραβάσεις ανάγονται σε έτη που εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4987/22 και ως εκ τούτου οι διατάξεις του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Άρα με την παρούσα απόφαση, τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27/09/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** , και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/23-08-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	5.996,90€	5.996,90€

2. Η με αριθμό/23-08-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022,, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.525,87 €	2.525,87 €

3. Η με αριθμό/23-08-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.851,96€	3.851,96€

4. Η με αριθμό/23-08-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^α του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.773,51€	6.773,51€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.