



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-01-2025

Αριθμός απόφασης: 39

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία **13/09/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό/16-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018,

β) της με αριθμό/16-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2019,

γ) της με αριθμό/16-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους και

δ) της με αριθμό/16-07-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 13-09-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 22.000,40€ (44.000,79*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 227.337,41€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^A του Ν 4987/2022.
- Με την με αριθμό/16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 18.510,67€ (37.021,33*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 191.276,89€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^A του Ν 4987/2022.
- Με την με αριθμό/16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 20.321,25€ (40.642,50*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 209.986,27€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν

4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022.

- Με την με αριθμό/16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 15.765,45€ (31.530,90*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 162.909,63€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 20-05-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνση Ε΄ Λάρισας-Τμήμα Ε1 Προληπτικών Ελέγχων, κατόπιν των με αριθμό 2648/498278/2023 και 2708/499647/2023 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό/2023 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, προκειμένου να ερευνηθούν τα διαλαμβανόμενα του από 15-05-2023 εγγράφου με αριθμό πρωτ..... ΕΞ 2023 της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. Τμήμα Α΄ και ειδικότερα η διενέργεια ελέγχου μεταξύ άλλων και στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία πραγματοποιεί διαδικτυακές πωλήσεις με τη μέθοδο της αντικαταβολής.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ελλιπής αιτιολογία του Σημειώματος Διαπιστώσεων. Γίνεται επίκληση μόνο σε αόριστα έγγραφα από εταιρίες ταχυμεταφορών, καθιστώντας αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος ακρόασης. Με την έκθεση ελέγχου λαμβάνει πρώτη φορά γνώση για τις ενέργειες της φορολογικής αρχής που προηγήθηκαν και ουδέποτε του κοινοποιήθηκαν. Στις 13-11-2023 έλαβε γνώση για πρώτη φορά για το με αριθμό/23 αίτημα της φορολογικής αρχής προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Αρχικά εκδόθηκε μια πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και ακολούθως εκδόθηκαν τέσσερις οριστικές πράξεις.

2) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης. Οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν περιγράφονται επαρκώς στο Σημείωμα Διαπιστώσεων και έτσι δεν έχει ουσιαστικά την ευκαιρία να απαντήσει. Η ειδική αιτιολογία προϋποθέτει επεξεργασία των πραγματικών δεδομένων και αξιολογήσεις του αρμόδιου οργάνου. Η πλήρης αιτιολογία απαιτεί την εξέταση των δεδομένων και την αναλυτική αξιολόγησή τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την

με αριθμό 1766/24 απόφαση ΔΕΔΘ. Στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Λάρισας, δεν αποτυπώνονται κανενός είδους ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις, ούτε ευρήματα, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και το εξ αυτών συναγόμενο πόρισμα. Η έκθεση ελέγχου αναπαράγει το Σημείωμα Διαπιστώσεων. Στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρεται η εφαρμοστέα διάταξη του Ν 5104/2024, παρά μόνο οι διατάξεις του προγενέστερου νόμου.

3)Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Τα αποδεικτικά στοιχεία είναι αμφισβητούμενης νομιμότητας και συγκεκριμένα:α)τα αρχεία ανοίγματος λογαριασμών προέκυψαν κατόπιν υποβολής δεύτερου αιτήματος, το οποίο ουδέποτε μου κοινοποιήθηκε κατά παράβαση της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης και β)τα ηλεκτρονικά αρχεία excel των εταιριών ταχυμεταφορών είναι αμφισβητούμενης νομιμότητας, καθώς δε φέρουν του υπογραφή του συντάκτη, όπως απαιτεί ο ΚΔΔ προκειμένου να προσαχθούν παραδεκτά ως «ιδιωτικά έγγραφα» ενώπιον του Δικαστηρίου, ούτε χρονολογία έκδοσης, προκειμένου να διαγνωστεί ο χρόνος κατά τον οποίο εκδόθηκαν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, 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 προφορικά, 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.».*

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 33 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:
«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.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., 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 της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε

ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν 4987/2022 «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [4727/2020](#) (Α'184) ή στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου,

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν 4987/2022, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση επιδόθηκε την 05-07-2023 στον προσφεύγοντα η με αριθμό/05-07-2023 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Ακολούθως, με το με αριθμό πρωτ...../19-10-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Ε΄ Υποδιεύθυνση Λάρισας, ενημερώθηκε ο προσφεύγων για την έκδοση της με αριθμ...../498278/18-10-2023 εντολής ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Το ανωτέρω έγγραφο, μαζί με την εντολή ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 19-10-2023, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2022 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτού αυθημερόν, ήτοι την 19-10-2023.

Στη συνέχεια, με το με αριθμό πρωτ...../30-10-2023 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Ε΄ Υποδιεύθυνση Λάρισας, ενημερώθηκε ο προσφεύγων για την έκδοση της με αριθμ...../498278/18-10-2023 εντολής άρσης χρηματοπιστωτικού απορρήτου και ελέγχου προσαύξησης περιουσίας. Το ανωτέρω έγγραφο, μαζί με την εντολή άρσης χρηματοπιστωτικού υπολοίπου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 31-10-2023, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2022 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτού αυθημερόν, ήτοι την 31-10-2023.

Επειδή, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε το με αριθμό ../2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), στο οποίο αναγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά ελεγχόμενο έτος και ο οποίος συνοδεύεται από πίνακα υπολογισμού αποκρυσταλλώσεως ύλης. Ο εν λόγω πίνακας περιλαμβάνει αναλυτικά τα έσοδα από τις τράπεζες και από τις εταιρίες ταχυμεταφορών για κάθε έτος ξεχωριστά, συγκρίνει το άθροισμά τους με τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα ακαθάριστα έσοδα και καταλήγει στον προσδιορισμό της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης. Επιπλέον, κατά τη δημιουργία του εν λόγω πίνακα λήφθηκαν υπόψη οι επιστροφές πωλήσεων, ως επιστροφές χρημάτων και στα έσοδα από ταχυμεταφορές λήφθηκαν υπόψη οι αποστολές που πραγματοποιήθηκαν με τη μέθοδο της αντικαταβολής.

Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τον προαναφερθέντα συνημμένο πίνακα υπολογισμού αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, τον με αριθμό ../2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Πρόστίμου, καθώς και τα δεδομένα των ταχυμεταφορών («ΕΛΤΑ courier» και «Γενική Ταχυδρομική») και των κινήσεων των Τραπεζών κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 του Ν 4987/2024 και ο προσφεύγων έλαβε γνώση αυτών αυθημερόν, ήτοι την 26-02-2024.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων είχε το δικαίωμα να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ωστόσο δεν έκανε χρήση του εν λόγω δικαιώματός του.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε ασφαλή γνώση όλων των ενεργειών του ελέγχου.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) είναι πλήρως αιτιολογημένο, θεμελιώνει και αποδεικνύει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και παρέχει όλες τις πληροφορίες προκειμένου ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να απαντήσει επί των κρίσεων του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερα και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν 4987/2022 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1** του Ν 4987/2022: «1 Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για

την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

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

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά **ανά φορολογικό έλεγχο**, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε 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) ... 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα

του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

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

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

Επειδή, στο **άρθρο 24** του Ν 4987/2022 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία- βιβλία και στοιχεία», ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. 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. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη

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

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

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28** του Ν. 4987/2022 «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65** του Ν 5104/2024 : «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 76** «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, στο **άρθρο 77** του Ν 5104/2024 ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του

οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων)).

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

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

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι *«η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα*

στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξεσης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ’ αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών

δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό/05-07-2023 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, η οποία εκδόθηκε βάσει της με αριθμό/470136/2023 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (συνεπεία του με αριθμό/2023 Πληροφοριακού Δελτίου). Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό/498278/2023 εντολή ελέγχου για την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και στη συνέχεια, αφού κρίθηκε απαραίτητη η άρση του τραπεζικού απορρήτου, εκδόθηκε η με αριθμό/499647/2023 εντολή ανοίγματος λογαριασμών.

Ο έλεγχος απευθύνθηκε, με το αριθμό πρωτ./31-10-2023 αίτημα, στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) και έλαβε σε πρώτη φάση τους τηρούμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντα για το χρονικό διάστημα 01-01-2018 έως και 31-12-2021. Εν συνεχεία, απεστάλη στο Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π. νέο αίτημα, με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ......./ΛΑΡ/13-11-2023, προκειμένου να αποσταλούν στον έλεγχο αναλυτικές κινήσεις για τους λογαριασμούς που είχαν κινήσεις στο υπό κρίση χρονικό διάστημα.

Τα πρωτογενή δεδομένα από το Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π. βρίσκονται σε οπτικό δίσκο σε φάκελο με όνομα « ΑΡΧΙΚΟ ΑΝΟΙΓΜΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ».

Στη συνέχεια ο έλεγχος ένωσε τα πρωτογενή δεδομένα σε ένα αρχείο, από το οποίο έλαβε μόνο τα δεδομένα της πίστωσης και δημιούργησε ένα νέο αρχείο excel, το οποίο ονόμασε «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ», που περιέχει έξι φύλλα. Στο πρώτο φύλλο με την ονομασία «ΟΛΑ», εμπεριέχονται όλες οι κινήσεις των προαναφερόμενων λογαριασμών. Με φίλτρο στο είδος κίνησης έλαβε υπόψη του μόνο τις πιστώσεις των λογαριασμών και δημιούργησε νέα φύλλα όπου στην ονομασία του καθενός περιγράφονται οι κινήσεις που εμπεριέχονται. Αναλυτικά στο φύλλο με την ονομασία «GREDIT CARD», εμπεριέχονται οι εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών πελατών, στο φύλλο «ΕΠΙΣΤ.ΚΑΡΤΩΝ», εμπεριέχονται οι επιστροφές μέσω πιστωτικών καρτών πελατών, στο φύλλο με την ονομασία «ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ. ΤΡΙΤΩΝ», οι πιστώσεις από λογαριασμούς πελατών, στο φύλλο με την ονομασία «ΚΤΘ ΜΕΤΡ.ΠΕΛΑΤΩΝ» οι καταθέσεις πελατών με μετρητά σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα, στο φύλλο με την ονομασία «ΔΙΑΦ.ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ», όπου περιέχονται πιστώσεις με την ονομασία "PAYPLUS INTERFACE PROFILE", όπου με φίλτρο στη στήλη της ημερομηνίας στα προαναφερόμενα φύλλα προκύπτουν τα δεδομένα ανά φορολογικό

έτος. Τα ανωτέρω αρχεία περιέχονται σε οπτικό δίσκο και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με το συνταχθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, στη δηλωθείσα από αυτόν ηλεκτρονική διεύθυνση.

Συγκεντρωτικά στον παρακάτω πίνακα αναγράφονται ανά φορολογικό έτος τα ποσά που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούν έσοδα του προσφεύγοντα:

ΣΑΒΒΙΑΔΗΣ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΝΟΙΓΜΑ ΛΟΓ/ΣΜΩΝ						
ΕΤΟΣ	GREDIT CAR	ΔΙΑΦ. ΠΙΣΤ.	ΚΤΘ ΜΕΤΡ. 1	ΜΤΦ ΛΟΓ. Γ	ΕΠΙΣΤΡ. ΚΑΡΤ	ΤΕΛΙΚΑ ΣΥΝΟΛΑ
2018	13.457,93	3.208,61	170,12	1.146,60	-492,81	17.490,45
2019	12.929,73	1.691,64	138,70	1.470,00	-13,72	16.216,35
2020	26.498,89	3.167,60	14,90	4.474,20	-84,69	34.070,90
2021	0,00	2.121,80	0,00	2.983,20	0,00	5.105,00
ΣΥΝΟΛΟ	52.886,55	10.189,65	323,72	10.074,00	-591,22	72.882,70

Στο αρχείο με την ονομασία «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ», που επισυνάπτεται, τόσο στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, όσο και στην έκθεση ελέγχου, περιλαμβάνονται αναλυτικά οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που λήφθησαν υπόψη, και για τις οποίες αναγράφονται σε χωριστές στήλες : ο αριθμός λογαριασμού, ο οποίος πιστώθηκε, η ταυτότητα συναλλαγής, η ημερομηνία συναλλαγής, η αιτιολογία, το ποσό και για τις «μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων», ο αριθμός του απέναντι λογαριασμού και το ονοματεπώνυμο πελάτη, το οποίο (ονοματεπώνυμο πελάτη) αναγράφεται και στις «επιστροφές καρτών».

Επιπλέον, για την ορθή διασταύρωση των εξ αποστάσεως πωλήσεων που πραγματοποίησε η επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο έλεγχος απέστειλε αιτήματα παροχής πληροφοριών προς εταιρείες ταχυμεταφορών προκειμένου να γνωρίσουν στον έλεγχο αν πραγματοποίησαν συναλλαγές με την ελεγχόμενη οντότητα και να αναφέρουν διακριτά ανά αποστολή τα παρακάτω:

1. Ώρα, ημερομηνία, πόλη παραλαβής δεμάτων, και παραλήπτη.
2. Ώρα, ημερομηνία, πόλη, παράδοσης δεμάτων.
3. Ποσό αντικαταβολής.
4. Επιστροφές δεμάτων και ποσά αντικαταβολής αυτών.

Συγκεκριμένα εστάλησαν:

1. Το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/ΛΑΡ/23-10-2023 έγγραφο της υπηρεσίας προς την «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΑΕ».
2. Το υπ' αρ. πρωτ. ΕΜΠ/ΛΑΡ/23-10-2023 έγγραφο της υπηρεσίας προς την «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ Α.Ε».

Η «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΑΕ», με την από 31-10-2023 έγγραφη απάντηση της, που στάλθηκε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/ΛΑΡ/31-10-2023, απέστειλε ένα αρχείο excel με την ονομασία «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ», το οποίο περιείχε όλες τις αποστολές που διακινήθηκαν για την ελεγχόμενη οντότητα, από όπου

προέκυψε ότι μόνο στο έτος 2021 (χρήση 01-01-2021 έως 31-12-2021) η ελεγχόμενη πραγματοποίησε πωλήσεις με τη μέθοδο της αντικαταβολής, με την εν λόγω αναφερόμενη εταιρεία ταχυμεταφορών. Το αρχείο αυτό εμπεριέχεται στον οπτικό δίσκο που επισυνάπτεται στην έκθεση ελέγχου, στο φάκελο «ΑΡΧΕΙΟ ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗΣ» και το οποίο σε διακριτές στήλες περιέχει για κάθε αντικαταβολή στοιχεία όπως: αριθμός αποδεικτικού, ημερομηνία αποστολής, προς ποια πόλη (κατάστημα εταιρίας ταχυμεταφορών), τον αποστολέα, τον παραλήπτη, το ποσό αντικαταβολής, τον τρόπο πληρωμής (με μετρητά), την ημερομηνία και ώρα παράδοσης, τον παραλαβών κ.α.

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε το εν λόγω αρχείο, από το οποίο προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε πωλήσεις με τη μέθοδο της αντικαταβολής, με την εν λόγω εταιρεία ταχυμεταφορών συνολικής αξίας 23.435,63€ στη χρήση 2021, όπως αναλυτικά αναγράφονται στο φύλλο «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ 2021», του αρχείου με την ονομασία «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ», το οποίο επισυνάπτεται στον οπτικό δίσκο. Επίσης σε νέο φύλλο του ίδιου αρχείου με την ονομασία «ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ», αναγράφονται οι επιστροφές από πελάτες, οι οποίες όμως έχουν αφαιρεθεί από την εταιρεία ταχυμεταφορών, από το αρχείο με τις αντικαταβολές και δεν συμπεριλαμβάνονται στο αρχείο αυτό. Τα προαναφερόμενα αρχεία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με το συνταχθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, στη δηλωθείσα από αυτόν ηλεκτρονική διεύθυνση. Στα αρχεία αυτά αναγράφονται σε διακριτές στήλες, ο αριθμός αποδεικτικού, η ημερομηνία αποστολής, πόλη παραλαβής δεμάτων (κατάστημα εταιρίας ταχυμεταφορών), ο αποστολέας, τα στοιχεία του παραλήπτη, ο παραλήπτης, το ποσό αντικαταβολής, ο τρόπος πληρωμής (με μετρητά), και η ημερομηνία και ώρα παράδοσης. Τα αρχεία αυτά κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, μαζί με το συνταχθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στον προσφεύγοντα

Η «Ταχυμεταφορές Α.Ε» με τις από 20-02-2024 απαντήσεις της, που στάλθηκαν με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, και έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/ΛΑΡ/20-02-2024, απέστειλε δύο αρχεία excel με την ονομασία «..... - Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ (.....gr).xls» και «..... - Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ (.....gr) 2019-2021.xls», όπου στο πρώτο αρχείο εμπεριέχονται οι αντικαταβολές από 01-01-2018 έως 31-12-2018 συνολικής αξίας 266.475,44€ και στο δεύτερο οι αντικαταβολές από 01-01-2019 έως 31-12-2021 συνολικής αξίας 698.984,16€. Και τα δύο προαναφερόμενα αρχεία περιλαμβάνουν το καθένα τρία φύλλα excel, όπου στο πρώτο με την ονομασία «αποδομένες» εμπεριέχονται οι αποστολές επί αντικαταβολή που διακινήθηκαν και αποδόθηκαν τα χρήματα στον πελάτη (εδώ προσφεύγοντα), ενώ στο φύλλο με την ονομασία «επιστροφή», εμπεριέχονται αποστολές που δεν αποδόθηκαν τα ποσά των αντικαταβολών, διότι δεν παρελήφθησαν από τους παραλήπτες και επεστράφησαν στον αποστολέα και στο φύλλο με την ονομασία «ακυρωμένες» οι αντικαταβολές που ακυρώθηκαν. Στα φύλλα με την ονομασία «αποδομένες» δεν εμπεριέχονται οι ακυρωμένες αντικαταβολές, ούτε αυτές που δεν παραδόθηκαν

και επεστράφησαν. Στα φύλλα με την ονομασία «αποδομένες» των δύο αρχείων, αναγράφονται σε διακριτές στήλες, το barcode κάθε αντικαταβολής, ο σταθμός παραλαβής και ο τίτλος του, ο σταθμός επίδοσης και ο τίτλος του, τα στοιχεία του αποστολέα, η διεύθυνση του αποστολέα, ο παραλήπτης και η διεύθυνση αυτού, το ποσό της αντικαταβολής, η ημερομηνία και η ώρα παραλαβής, η ημερομηνία και η ώρα επίδοσης.

Από την επεξεργασία των εν λόγω αρχείων, προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε πωλήσεις με τη μέθοδο της αντικαταβολής, με την εν λόγω εταιρεία ταχυμεταφορών συνολικής αξίας 266.475,44€ στη χρήση 2018, 241.173,38€ στη χρήση 2019, 265.873,60€ στη χρήση 2020, και 191.937,18€ στη χρήση 2021, όπως αναλυτικά αναγράφονται στα αρχεία με τις ονομασίες «..... 2018 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ» και «..... 2019-2021 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ». Στα αρχεία αυτά εμπεριέχονται σε διακριτές στήλες: το barcode κάθε αντικαταβολής, τα στοιχεία του παραλήπτη, η διεύθυνση του παραλήπτη, το ποσό της αντικαταβολής και η ημερομηνία παραλαβής. Τα προαναφερόμενα αρχεία κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη οντότητα μαζί με το συνταχθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, στη δηλωθείσα από αυτήν ηλεκτρονική διεύθυνση.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεχόταν παραγγελίες μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες του μέσω των εταιρειών Ταχυμεταφορών «..... ΤΑΧΥΔΡΟΜΙΚΗ ΑΕ» και «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ Α.Ε». Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν κυρίως η μέθοδος της αντικαταβολής (δηλαδή η πληρωμή του εμπορεύματος στον υπάλληλο της εταιρείας ταχυμεταφορών την ώρα της παράδοσης) και σε λιγότερη έκταση η κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ή και η πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα.

Ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει με αντικειμενικό, αξιόπιστο και επαληθεύσιμο τρόπο τα έσοδα του προσφεύγοντα και εν συνεχεία να αντιπαραβάλλει αυτά με τα δηλωθέντα έσοδα, εργάστηκε ως εξής [οι στήλες που αναφέρονται παρακάτω αφορούν στο αρχείο excel που εμπεριέχεται στο φάκελο με όνομα «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ» που βρίσκεται στον συνημμένο οπτικό δίσκο] :

- Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων. Στην περίπτωση της κατάθεσης μετρητών οι πιστώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, το όνομα του πελάτη, ακολουθούμενο από ένα αριθμό συναλλαγής, στην περίπτωση της μεταφοράς χρημάτων από λογαριασμό τρίτων, είχαν αιτιολογία τον αριθμό του λογαριασμού που χρεώθηκε και άλλοτε και το ονοματεπώνυμο του πελάτη κ.α.. Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΣΟΔΑ». Εν συνεχεία, αθροίστηκαν όσες χρεώσεις αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες. Στην περίπτωση της αποστολής μετρητών οι χρεώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, επιστροφή χρημάτων. Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ».

Αφαιρώντας το άθροισμα των χρεώσεων που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες, από το άθροισμα των πιστώσεων που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό ποσό των χρημάτων που εισέπραξε ο προσφεύγων από το τραπεζικό σύστημα για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων.

- Από τις καταστάσεις που απεστάλησαν από τις εταιρείες Ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων στις οποίες αναφερόταν ότι εισπράχθηκε αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα.

- Στη συνέχεια αφού αθροίστηκαν τα έσοδα της οντότητας από το τραπεζικό σύστημα και από τις εταιρείες ταχυμεταφορών (όπως αναλυτικά περιγράφηκε παραπάνω) και επειδή η τιμή που πληρώνει ο εκάστοτε πελάτης (είτε μέσω τραπέζης, είτε μέσω αντικαταβολής) περιλαμβάνει και τον Φ.Π.Α, ο έλεγχος υπολόγισε την καθαρή τους αξία με την μέθοδο της εσωτερικής αφαίρεσης (διαιρώντας την συνολική αξία με το συντελεστή 1,24).

- Τέλος, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα της οντότητας στα βιβλία και στις οικείες φορολογικές δηλώσεις και προσδιόρισε την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη.

Επειδή, στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθμό .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Ε΄, Τμήμα Ε1 Λάρισας, το οποίο συνοδεύεται από οπτικό δίσκο (cd), στον οποίο περιλαμβάνονταν αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα τα αρχεία με τα δεδομένα από τις συνεργαζόμενες εταιρείες ταχυμεταφορών και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

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

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με τρόπο ασφαλή και αναλυτικό.

Επειδή, στην από 20-05-2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4987/2022 και του Ν 4308/2014 της Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, Ε΄ Υποδιεύθυνση, Ε1 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων Λάρισας, αναφέρονται αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα και οι κινήσεις του ελέγχου, προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι η προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, είναι πλήρως και ειδικώς

αιτιολογημένη με απόλυτη πληρότητα ποσοτική και ποιοτική, βάσει στοιχείων και εκδόθηκε, με αντικειμενικότητα και ακρίβεια, με αποτέλεσμα να καθίσταται ευχερής ο δικανικός έλεγχός της.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς τα εν λόγω αρχεία αποτελούν επισυναπτόμενα και αναπόσπαστο μέρος της από 20-05-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, Ε΄ Υποδιεύθυνση, Τμήμα Ε1 Προληπτικών Ελέγχων Λάρισας, η οποία, ως δημόσιο έγγραφο, έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ. Σε κάθε περίπτωση, από τον εξεταζόμενο φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έχει προβεί στη ζήτηση αρχείων ομοίου πρωτογενούς περιεχομένου, όπου να προκύπτει διαφοροποίηση μεταξύ των χορηγηθέντων στην ελέγχουσα αρχή από τις εταιρίες ταχυμεταφορών.

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

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

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/13-09-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2018	22.000,40€	22.000,40€
Υπ'αριθμ...../16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2019	18.510,67€	18.510,67€
Υπ'αριθμ...../16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2020	20.321,25€	20.321,25€
Υπ'αριθμ...../16-07-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 ^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2021	15.765,45€	15.765,45€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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