



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 502

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@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' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ ....., κατά των υπ' αριθ. .... /07.11.2024 και .... /07.11.2024 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. .... /07.11.2024 και .... /07.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε 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 υπ' αριθ. .... /07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων ταχείας εξυπηρέτησης, πρόστιμο ποσού 10.032,93€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε 13.331 περιπτώσεις στο φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 83.604,39€ πλέον ΦΠΑ 20.065,85€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 20.065,85€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. .... /07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 10.909,88€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων σε 19.354 περιπτώσεις στο φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 134.547,02€ πλέον ΦΠΑ 21.819,76€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 21.819,76€ x 50%.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/10/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... /..... /2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. .... /..... /2024 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αντισυνταγματικότητα του άρθρου 63 παρ. 3 ν.4174/2013.
2. Δεν υφίσταται σύμβαση με τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών. Από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών δεν προκύπτουν με σαφήνεια οι εκτελεσθείσες παραγγελίες.
3. Αοριστία των πράξεων. Δεν αναφέρονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.
4. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης. Εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (μέσω ΦΤΜ ή χειρόγραφα λόγω βλάβης).

**Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ. 3 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 και ίσχυσε μέχρι 18/04/2024, οριζόταν ότι: «Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%)...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 3 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 19/04/2024, ορίζεται ότι: «Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%)...».

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι η ανωτέρω διάταξη εισάγει μη ανεκτούς περιορισμούς στην άσκηση του συνταγματικού δικαιώματος της δικαστικής προστασίας. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς διότι, ανεξαρτήτως της βασιμότητάς του, τούτος ουδόλως άπτεται στο κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

#### **Ως προς τον 2ο, 3ο και 4ο προβαλλόμενο λόγο**

Επειδή, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 4 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση, ανεξαρτήτως των στοιχείων που υποβάλλονται στο πλαίσιο της υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 9ΑΓ του Ν.4170/2013 (Α' 163), δύναται να ζητά, εγγράφως ή ηλεκτρονικά, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού ή μέσω της οποίας διατίθενται αγαθά ή υπηρεσίες στην Ελλάδα ή από φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας ή από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά το άρθρο 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ή τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή. Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων

Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα, από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του δεύτερου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων, κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της, με το οποίο ορίζονται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή την ευθύνη λειτουργίας ή διαχείρισης των ιστότοπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών. Για τις ανάγκες της παρούσας, νοούνται: α) Ως «ψηφιακή πλατφόρμα», κάθε λογισμικό, συμπεριλαμβανομένου ενός δικτυακού τόπου ή ενός μέρους του και εφαρμογών, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμογών για κινητά, όπου δύο (2) ή περισσότεροι χρήστες ή ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, προκειμένου να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους, επιτρέποντας στους πωλητές να συνδέονται με άλλα πρόσωπα για την παροχή σε αυτούς σχετικών υπηρεσιών και αγαθών, έναντι αντιτίμου. β) Ως «διαχειριστής ψηφιακής πλατφόρμας», κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατέχει ή καθιστά διαθέσιμη την πλατφόρμα ή μέρος αυτής στους χρήστες ή νόμιμο εκπρόσωπό της στην Ελλάδα. γ) Ως «πωλητής», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, που χρησιμοποιεί την πλατφόρμα για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και αγαθών και τη σύνδεσή του με αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ίδιου Κώδικα 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 το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... 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, με το άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού... 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση,

με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων... 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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...».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων - Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά - λειτουργικά χαρακτηριστικά. 5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων. 5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών. 5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ). 5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι «Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ. 5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου. 5.2.3. Ειδικότερα όλα τα αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ». 5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοση τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928. 5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDD, όπου YY είναι το έτος, ο μήνας MM και DD η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη, (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και ε) το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928)... 5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών ΕΛΟΤ-928 χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων Α...Ζ). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το

επέκταμα «.txt». 5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε ΕΛΟΤ 928... Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.» . Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : YYYYMMDDHHmm όπου YYYY το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Z είναι αυτός όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη , δηλαδή ο αριθμός Z της προηγούμενης ημέρας αυξημένος κατά 1. Η ΠΑΗΨΣ δεν λαμβάνει υπόψη της τα διαχωριστικά semicolon. Η κάθε γραμμή του αρχείου τελειώνει με <CR> <LF> ... Το ειδικό αυτό αρχείο ακολουθίας πεδίων, μετά την έκδοση του Z, φυλάσσεται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ με μορφή αρχείου ASCII (.txt)...5.5. «Υπογραφή» Ημερήσιων Δεδομένων και έκδοση σχετικού Δελτίου. 5.5.1. Με την έκδοση (αμέσως μετά την ολοκλήρωση) του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» τα δεδομένα των υπογραφών των φορολογικών αποδείξεων καθώς και τα δεδομένα των αρχείων \_e.txt για αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ, της Εσωτερικής Προσωρινής Μνήμης Ημερήσιας Αποθήκευσης Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών στοιχείων και Δελτίων (αρχεία b.txt, e.txt), πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού standard αλγορίθμου SHA-1. Το λογισμικό του ΦΗΜ παράγει: Α) Μια γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των υπογραφών των b.txt - εκδοθέντων αποδείξεων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Z», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», (γ) τα 10 ψηφία της ημερομηνίας και ώρας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDDHHmm, όπου YY είναι το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα και mm τα λεπτά, (δ) το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “c” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). Ειδικά για την περίπτωση των ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου που περιγράφεται στο άρθρο 15 του κεφαλαίου αυτού, το τμήμα (α) του ονόματος αποτελείται από τα 2 γράμματα έγκρισης + αριθμός θέσης εκμεταλλευτή (1 ψηφίο) +8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. Β) Μια δεύτερη γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των e.txt αρχείων, αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “d” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.5.2. Ο ειδικός αριθμός - «υπογραφής» που δημιουργήθηκε μετά την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» και την εγγραφή των σχετικών δεδομένων στη φορολογική μνήμη, εγγράφεται σαν ιδιαίτερη εγγραφή στη Φορολογική Μνήμη, μαζί με την ημερομηνία και ώρα, και εκτυπώνεται σε ειδικό δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων - δελτίων, στο οποίο εκτός του ίδιου του αριθμού, περιλαμβάνει τα στοιχεία του κατόχου της ΦΤΜ, τη χαρακτηριστική ένδειξη «Δελτίο ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ» την ημερομηνία και

ώρα καθώς και τον Αρ. Μητρώου του ΦΗΜ. 5.5.3. Το Δελτίο Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, εκδίδεται αυτομάτως, (χωρίς την παρέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο του χειριστή του ΦΗΜ), με την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ», θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα αυτής της εκτύπωσης και δεν αποθηκεύεται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.5.4 Όλες οι Φορολογικές Αποδείξεις της ημέρας και οι ΠΑΗΨ ( a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία ) μεταφέρονται στην εσωτερική μνήμη ( Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο ) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει και το οποίο περιγράφεται στην συνέχεια στην παρ. 5.7.1... 5.6. Ημερήσια Ηλεκτρονική Μεταφορά Δελτίων... 5.6.1.1. Μετά την έκδοση του Δελτίου Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, με κατάλληλους χειρισμούς, γίνεται η μεταφορά των παραχθέντων αρχείων των Φορολογικών Αποδείξεων της ημέρας και ΠΑΗΨ ( a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) για μόνιμη αποθήκευση και διαφύλαξη (όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό ηλεκτρονικό, μαγνητικό ή οπτικό μέσο (διασυνδεδεμένο εξωτερικά ή και εμβυσματούμενο – αποσπώμενο του ΦΗΜ)... 5.7.1 Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου. Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨ ( a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο ) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει... Κατά την έκδοση του Ζ , από τα αρχεία αυτά δημιουργείται αρχείο ημέρας... Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι πρώτοι 25 χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας ( “\_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “s” καθώς και το επέκταμα «.txt»...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. ....../...../2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου για την επεξεργασία των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και ηλεκτρονικών αρχείων), που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. ....../...../2024 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων ταχείας εξυπηρέτησης και για την άσκηση της δραστηριότητάς της διατηρεί ένα κατάστημα, στην οδό ..... , στη Θεσσαλονίκη. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώο DCF14.....

Στις 19/03/2024, έπειτα από τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα διέκοψε τη δραστηριότητά της στις 08/12/2020, επιδόθηκε στον λογιστή της η υπ' αριθ. πρωτ. ....../19.03.2024 πρόσκληση – αίτημα παροχής αντιγράφων των λογιστικών αρχείων του (άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ) για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019, καθώς

και των παραχθέντων ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) από τον εν χρήσει ΦΗΜ για την ίδια περίοδο, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε πλήρως.

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή ζήτησε και έλαβε, κατόπιν υποβολής αιτημάτων παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 παρ. 4 ΚΦΔ (αρ. πρωτ. 14/20.05.2024), από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ ....., διαχειριστή των ηλεκτρονικών πλατφορμών on line παραγγελιών delivery.gr, e-food.gr, click.gr και deliveras.gr, αναλυτικά αρχεία των εκτελεσμένων παραγγελιών, για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019, καθώς και αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα αναλυτικά αρχεία των εκτελεσμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει ΦΗΜ της προσφεύγουσας, αναζητώντας για κάθε ποσό αποδεκτής παραγγελίας την αντίστοιχη εκδοθείσα ΑΛΠ, με χρονική απόκλιση από 30 λεπτά πριν την ώρα λήψης της παραγγελίας, έως και δύο ώρες μετά, για λόγους χρηστής διοίκησης, διασφαλίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ότι κάθε μία ΑΛΠ, που ταυτοποιήθηκε με μία ηλεκτρονική παραγγελία, δεν μπορούσε να αντιστοιχηθεί με άλλη. Από την επεξεργασία των εκτελεσμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης σε 13.331 περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής αξίας 103.669,44€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 20.065,85€), και σε 19.354 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, συνολικής αξίας 156.366,78€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 13% και 24% ποσού 21.819,76€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως αναλυτικά εμπεριέχονται σε οπτικό δίσκο που επισυνάφθηκε στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Κατ' ακολουθία, η ανωτέρω ελεγκτική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, στις 28/08/2024, το υπ' αριθ. ....../27.08.2024 σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένους τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου ΚΦΔ και τις αναλυτικές καταστάσεις των πινάκων με τίτλο «ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΑΛΠ», προκειμένου η τελευταία να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. ....../20.09.2024 υπόμνημα αντιρρήσεων της, το οποίο λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή χωρίς να μεταβάλλει το πόρισμά της και συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στην αρμόδια για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία και επέβαλε την οριζόμενη από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 κύρωση, ήτοι 20.065,85 x 50% και 21.819,76€ x 50% αντίστοιχα για έκαστο φορολογικό έτος διά των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επίσης, με το άρθρο 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, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δέχθηκε στοιχεία από τις προαναφερθείσες ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών διότι ουδεμία συμβατική σχέση έχει μαζί τους. Εντούτοις, για τις ληφθείσες ηλεκτρονικές υπηρεσίες παραγγελιοληψιών, η

προσφεύγουσα λάμβανε στο τέλος κάθε ημερολογιακού μήνα των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018 και 2019 τα αντίστοιχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες, τα οποία συμπεριέλαβε στα λογιστικά της αρχεία.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες διότι από τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών δεν προκύπτουν με σαφήνεια οι εκτελεσθείσες παραγγελίες ούτε αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο όχι μόνο με βάση τα λογιστικά βιβλία και αρχεία και τις δηλώσεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος, αλλά και με έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της από τρίτα πρόσωπα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου αντλήθηκαν στοιχεία, δυνάμει αιτήματος του άρθρου 15 παρ. 4 του ΚΦΔ, από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών. Για την εφαρμογή δε της μεθόδου της αντιπαραβολής των εκτελεσμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τον εν χρήσει ΦΗΜ, λήφθηκαν υπόψη όλες οι απαιτούμενες παράμετροι (όπως αντιστοίχιση δεδομένων ίδιας ημέρας με χρονική απόκλιση), διασφαλίζοντας έτσι, στο πλαίσιο και της αρχής της χρηστής διοίκησης, την αξιοπιστία της ελεγκτικής διαδικασίας και τη βασιμότητα του πορίσματος ελέγχου.

Περαιτέρω, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου και τους επισυναπτόμενους σε αυτήν αναλυτικούς πίνακες προκύπτουν, αναλυτικά, με σαφήνεια, ακρίβεια και επάρκεια, οι εκτελεσθείσες παραγγελίες και οι διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το σύνολο των πωλήσεων εκδόθηκαν νομότυπα και εμπρόθεσμα τα φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα για όποιες συναλλαγές δεν υπάρχει ηλεκτρονικό αρχείο έχουν εκδοθεί χειρόγραφα αποδείξεις λόγω βλάβης του μηχανογραφικού συστήματος. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα διότι δεν επιδείχθηκαν ούτε προσκομίστηκαν χειρόγραφα παραστατικά εσόδων.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

**Κατά συνέπεια**, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της από 06/12/2024 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Η υπ' αριθ. ..../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ  
φορολογικού έτους 2018**

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022 | 10.032,93€ |
|----------------------------------------|------------|

**Η υπ' αριθ. ....../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ  
φορολογικού έτους 2019**

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022 | 10.909,88€ |
|----------------------------------------|------------|

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

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  
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.