



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-332249  
E-Mail : ded.thess@aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

Θεσσαλονίκη, 31.03.2025  
Αριθμός Απόφασης: 486

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Την από **05.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., κατά: **α)** της με αριθμό ...../07.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, **β)** της με αριθμό ...../07.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 και **γ)** της με αριθμό ...../07.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 και **δ)**

της με αριθμό ...../07.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **05.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με **Α.Φ.Μ.** ....., 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 με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας ατομική επιχείρηση (πιτσαρία), πρόστιμο ύψους **1.237,86€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) καθ' υποτροπή από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ..... σε εννιακόσιες τριάντα τρεις (933) περιπτώσεις για πωληθέντα είδη σε ισάριθμους πελάτες, καθαρής αξίας 2.578,87€ πλέον Φ.Π.Α. 618,93€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **3.197,80€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με την με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **2.252,60€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) καθ' υποτροπή από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ..... σε δύο χιλιάδες διακόσιες εξήντα τρεις (2.263) περιπτώσεις για πωληθέντα είδη σε ισάριθμους πελάτες, καθαρής αξίας 6.527,69€ πλέον Φ.Π.Α. 1.126,30€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 13% και 24%), ήτοι συνολικής αξίας **7.653,99€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με την με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **7.914,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) καθ' υποτροπή από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ..... σε τρεις χιλιάδες εξακόσιες πενήντα δύο (3.652) περιπτώσεις για πωληθέντα είδη σε ισάριθμους πελάτες, καθαρής αξίας 30.437,54€ πλέον Φ.Π.Α. 3.957,00€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 13%), ήτοι συνολικής αξίας **34.394,54€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

-Με την με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **28.051,64€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων) καθ' υποτροπή από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ..... σε ένδεκα χιλιάδες εκατό ενενήντα (11.190) περιπτώσεις για πωληθέντα είδη σε ισάριθμους πελάτες, καθαρής αξίας 107.890,89€ πλέον Φ.Π.Α. 14.025,82€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 13%), ήτοι συνολικής αξίας **121.916,71€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 21.10.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Α΄ Υποδιεύθυνση-Α1 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, σε εκτέλεση των με αριθμούς ...../2024, ..../2023, ..../2023, ..../2023, ..../2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου στοιχείων ληφθέντων από την εταιρία «.....» που διαχειρίζεται την ηλεκτρονική πλατφόρμα ....., σχετικά με τις εκτελεσμένες παραγγελίες που έλαβε η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας το χρονικό διάστημα **01.01.2020- 31.12.2021** (η συνεργασία με την επιχείρηση της προσφεύγουσας αφορούσε μόνο το εν λόγω διάστημα) με τα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε τη μη έκδοση 3.652 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **34.394,54€** για το φορολογικό έτος 2020 και 11.190 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **121.916,71€** για το φορολογικό έτος 2021. Περαιτέρω, ελλείπει στοιχείων από ηλεκτρονικές πλατφόρμες το χρονικό διάστημα **01.01.2018-31.12.2019**, η ελεγκτική αρχή έλαβε από την τράπεζα ..... την κίνηση συναλλαγών των ενεργών τερματικών μηχανημάτων POS της προσφεύγουσας και κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου αυτών και των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων, διαπίστωσε τη μη έκδοση 933 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **3.197,80€** για το φορολογικό έτος 2018 και 2.263 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **7.653,99€** για το φορολογικό έτος 2019.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν/μετατραπούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, λόγω μη κοινοποίησης προσήκουσας πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.
- 2) Μη τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων. Μη επίκληση πραγματικών περιστατικών που θεμελιώνουν την παράβαση. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 3) Εσφαλμένη εφαρμογή του συντελεστή 200% αντί του ορθού συντελεστή 50%.

## Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

**Επειδή**, 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.

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

**Επειδή**, 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 65 παρ. 4 του ΚΦΔ που ορίζει τα ακόλουθα: *«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».*

**Επειδή**, το ΣτΕ έκρινε ότι εφόσον ο αιτών ζητεί την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε προηγούμενη ακρόαση, δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ 3382/2010, ΟΛ 4447/2012: *«Το Σύνταγμα στο άρθρο 20 παρ. 2 ορίζει ότι το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Κατά την*

έννοια της διατάξεως αυτής η άσκηση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακροάσεως- το οποίο προβλέπεται πλέον και στο άρθρο 6 του μη διέποντος την επίδικη περίπτωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ν.2690/1999 Α'45- αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον διοικούμενο, τον οποίο αφορά η δυσμενής πράξη να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμοδίου διοικητικού οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής αποφάσεως ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού και τούτο, ανεξαρτήτως αν παρέχεται στον διοικούμενο αυτό η δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της διοικητικής πράξεως. Συνεπώς, για το λυσιτελές της προβολής από τον διοικούμενο λόγου ακυρώσεως περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως πριν την έκδοση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξεως απαιτείται και παράλληλη αναφορά και των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλε ενώπιον της Διοικήσεως αν είχε κληθεί»).

**Επειδή**, στο άρθρο 58Α του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....».

**Επειδή**, στο άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.».

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν διαπίστωσης των παραβάσεων για μη έκδοση 18.036 φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 147.435,10€ πλέον Φ.Π.Α. 19.728,05€, κατά τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 κοινοποίησε στην προσφεύγουσα με ανάρτηση στο λογαριασμό της στο taxinet και με συνακόλουθη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού της ταχυδρομείου (αριθμός καταχώρησης ..... ) την **12.08.2024**, το με αριθμό ...../2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 με συνημμένη κατάσταση που περιλάμβανε τις αναλυτικές διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και τα στοιχεία που απέστειλε η Τράπεζα ..... και η εταιρία «.....» και τον με αριθμό ...../2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ύψους 9.864,04€. Στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων επισημαίνονταν ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις: «όπως αναλυτικά αναγράφονται στο υπ' αριθμ. .... /2024 Σ.Δ.Ε.» με την επισημείωση στη 2η σελίδα αυτού ότι: «Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος, καταλογίζονται τα πρόστιμα των άρθρων 54, 54ΣΤ, 54Η, 56 και 58Α του ν.4987/2022, όπως ισχύουν, στα σχετικά πολλαπλάσια σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων αυτών».

Η προθεσμία των είκοσι ημερών που τέθηκε από την φορολογική αρχή με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-κλήση προς ακρόαση προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, παρήλθε άπρακτη. Ακολούθως, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε την από 21.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), την οποία διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης για την έκδοση των οικείων πράξεων επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, πριν το χρόνο έκδοσης των προσβαλλομένων πράξεων στις **07.11.2024**, εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, για την ίδια παράβαση, οι κάτωθι Α.Ε.Π.:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	Α.Ε.Π.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2018	26.02.2018	250,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2018	02.03.2018	1.000,00€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2018	29.08.2018	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2019	25.05.2019	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2019	28.08.2019	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2020	26.05.2020	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2020	26.08.2020	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2020	24.09.2020	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2020	27.10.2020	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2021	17.06.2021	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2022	09.03.2022	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2023	12.05.2023	1.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013	...../2023	25.08.2023	1.000,00€

Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις λαμβάνοντας υπόψη για το ύψος του προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, την διάπραξη της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων **καθ' υποτροπή**.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης προσήκουσας πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και περί εσφαλμένης εφαρμογής του συντελεστή 200% αντί του ορθού συντελεστή 50% κατά τον προσδιορισμό του προστίμου **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**.

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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

**Επειδή**, στο άρθρο 15 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να λαμβάνει γνώση πληροφοριών ή εγγράφων που αφορούν σε ποινικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων, χωρίς την προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα. Πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.3691/2008», με την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής.

3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική

Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.

3α. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή. Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της με το οποίο ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή/και την ευθύνη λειτουργίας ή/και διαχείρισης των ιστοτόπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών.

Για τις ανάγκες της παρούσας περίπτωσης, νοούνται:

Ως «ψηφιακή πλατφόρμα», κάθε λογισμικό, συμπεριλαμβανομένου ενός δικτυακού τόπου ή ενός μέρους του και εφαρμογών, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμογών για κινητά, όπου δύο 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.

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.

Ως «πωλητής», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, που χρησιμοποιεί την πλατφόρμα για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και τη σύνδεσή του με αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας.

Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Ψηφιακής Διακυβέρνησης και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα και διαδικασία, καθώς και οι ειδικότερες λεπτομέρειες διαδικαστικού περιεχομένου για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι

προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. Για τις λοιπές πληροφορίες που προστατεύονται από επαγγελματικό απόρρητο απαιτείται έγγραφη άδεια από τον αρμόδιο Εισαγγελέα. Για τη χορήγηση της άδειας αυτής, ο Γενικός Γραμματέας υποβάλλει στον αρμόδιο Εισαγγελέα αίτημα, στο οποίο περιλαμβάνονται:

α) το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και η δραστηριότητα του φορολογούμενου,

β) το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και η δραστηριότητα του προσώπου που δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο,

γ) οι σημαντικές ενδείξεις φοροδιαφυγής που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση εναντίον του φορολογούμενου,

δ) οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση επιθυμεί να αποκτήσει πληροφορίες από το πρόσωπο που δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο.

Αντίγραφο της άδειας επισυνάπτεται στο αίτημα πληροφοριών. Σε περίπτωση χορήγησης της άδειας, ο τρίτος δεν ευθύνεται ποινικά ή αστικά για παραβίαση του επαγγελματικού απορρήτου.....».

**Επειδή**, στο άρθρο 13 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους....».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. 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 ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων 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.
3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.
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».

**Επειδή,** με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. ....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ....

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 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**, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ....».

**Επειδή**, με το άρθρο 65 παρ. 1, 2 και 3 του ΚΦΔ 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 ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει 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 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**, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]»

**Επειδή**, 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**, 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**, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο των στοιχείων που έλαβε σε μορφή excel από την εταιρία «.....» που διαχειρίζεται την ηλεκτρονική πλατφόρμα ..... για τις εκτελεσθείσες παραγγελίες της προσφεύγουσας μέσω αυτών, κατά το χρονικό διάστημα **01.01.2020-31.12.2021** και των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης. Μάλιστα, προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιεικείς διαπιστώσεις κατά την αντιστοίχιση αναγνωρίσθηκε ως ανεκτό, το χρονικό περιθώριο των δύο ωρών μεταξύ της λήψης της παραγγελίας, της εκτέλεσης της και της έκδοσης του σχετικού φορολογικού παραστατικού. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις:

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ Α.Λ.Π.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 13%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ
2020	3.652	30.437,65€	3.957,00€	34.394,54€
2021	11.190	107.890,89€	14.025,82€	121.916,71€
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>14.842</b>	<b>138.328,54€</b>	<b>17.982,82€</b>	<b>156.311,25€</b>

Περαιτέρω, ελλείπει στοιχείων από ηλεκτρονικές πλατφόρμες το χρονικό διάστημα **01.01.2018-31.12.2019**, η ελεγκτική αρχή έλαβε από την τράπεζα ..... την κίνηση συναλλαγών των ενεργών τερματικών μηχανημάτων POS της προσφεύγουσας και κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου αυτών και των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων, διαπίστωσε τη μη έκδοση 933 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **3.197,80€** για το φορολογικό έτος 2018 και 2.263 φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **7.653,99€** για το φορολογικό έτος 2019, ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ Α.Λ.Π.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ
2018	931	2.578,87€	618,93€	24%	3.197,80€
2019 Από 01.01.2019 έως 19.05.2019	935	2.524,55€	605,89€	24%	3.130,44€
2019 Από 20.05.2019 έως 31.12. 2019	1328	4.003,14€	520,41€	13%	4.523,55€
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>3.194</b>	<b>9.106,56€</b>	<b>1.745,23€</b>		<b>10.851,79€</b>

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τέλεσης των αποδιδόμενων παραβάσεων, μη επίκλησης των πραγματικών περιστατικών που θεμελιώνουν την παράβαση και έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

### Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **05.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **του ..... με Α.Φ.Μ. ....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**A)** Η με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	1.237,86€

**B)** Η με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	2.252,60€

Γ) Η με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	7.914,00€

Δ) Η με αριθμό ...../07.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ	28.051,64€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.