



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/04/2026

Αριθμός απόφασης: 706

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. τη με αρ. 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. Την από 03/12/2025 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, β) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020, γ) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021, δ) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2019, ε) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου φορ.

περιόδου 01/01 - 31/12/2020, στ) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 03/12/2025 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακού εξοπλισμού, φόρος εισοδήματος ύψους 9.226,15€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 4.613,08€, ήτοι συνολικό ποσό 13.839,23€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα του ποσού 30.601,43€ που αφορούσε μη δηλωθέντα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας του οικείου φορ. έτους (μη καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία - βιβλία των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ»).
- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 14.250,75€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 7.125,38€, ήτοι συνολικό ποσό 21.376,13€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα του ποσού 59.689,22€ που αφορούσε μη δηλωθέντα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας του οικείου φορ. έτους (μη καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία - βιβλία των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» και διαφορές βιβλίων με txt αρχεία).
- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 49.613,06€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 24.806,53€, ήτοι συνολικό ποσό 74.419,59€, κατόπιν α) προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα του ποσού 115.870,65€ που αφορούσε μη δηλωθέντα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας του οικείου φορ. έτους και β) μη αναγνώρισης φορ. ζημίας προηγούμενου έτους ύψους 8.892,07€.
- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 15.426,32€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 7.713,16€ ήτοι συνολικό ποσό 23.139,48€, λόγω: ι) προσαύξησης των φορ. εκροών κατά 64.412,23€ και του ΦΠΑ αυτών κατά 15.458,94€ κατόπιν α) διαπίστωσης ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει ανακριβώς δηλώσεις ΦΠΑ Γ και Δ τριμήνου μετά από σύγκριση με τα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) με αποτέλεσμα οι φορ. εκροές και ο ΦΠΑ αυτών να εμφανίζονται μειωμένα κατά 33.893,91€ και 8.102,77€ αντίστοιχα και β) διαπίστωσης αποκρυσβισών φορ. εκροών ύψους 30.601,43€ και αντίστοιχου ΦΠΑ 7.323,55€ (μη καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία - βιβλία των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» και διαφορές βιβλίων με txt αρχεία) και ιι) προστιθέμενο ποσό στον φόρο εισροών 32,62€.

- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 14.249,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 7.124,67€, ήτοι συνολικό ποσό 21.374,02€, λόγω προσαύξησης των φορ. εκροών κατά 59.372,24€ και του ΦΠΑ αυτών κατά 14.249.35€ κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβισών φορ. εκροών αντίστοιχης αξίας (μη καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία – βιβλία των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» και διαφορές βιβλίων με txt αρχεία).
- Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 27.810,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 13.905,27€, ήτοι συνολικό ποσό 41.715,80€, λόγω ι) προσαύξησης των φορ. εκροών κατά 115.775,68€ και του ΦΠΑ αυτών κατά 27.786,16€ κατόπιν α) διαπίστωσης της μη έκδοσης φορ. στοιχείων εσόδου για ολοκληρωμένες ηλεκτρονικές παραγγελίες καθαρής αξίας 115.870,65 πλέον ΦΠΑ 28.808,96€ και β) διαπίστωσης διαφορών μεταξύ λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και δηλώσεων ΦΠΑ (ποσού 94,97€ στις φορ. εκροές και 1,57€ στον ΦΠΑ) και ιι) προσθήκης στα αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών ποσού 24,37€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 07/11/2025 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας Ν.2859/2000 & νυν Ν.5144/2024 ΚΦΠΑ & Ν.5104/2024 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ.- 04/09/2025 εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ.- 23/07/2025 έγγραφα της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. 1ου ΕΛΚΕ ΕΜΠ - 31/07/2025), με τα οποία διαβιβάστηκαν οι από 04/07/2025 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και η από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) που αφορούσαν τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ο μερικός επιτόπιος ενεργήθηκε με είσοδο των ελεγκτών στην επαγγελματική του έδρα χωρίς εισαγγελική παραγγελία και χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού.
2. Αναρμοδιότητα της φορολογικής υπηρεσίας που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ - Θεσσαλονίκης. Οι ένδικοι καταλογισμοί θα έπρεπε κατά δέσμιο τρόπο να έχουν εκδοθεί από τον Προϊστάμενο του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Επικουρικά, μη απόδειξη της αρμοδιότητας του οργάνου που υπέγραψε – εξέδωσε αυτές.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, πάσχουν ως προς την αιτιολογία τους, λόγω πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης.
4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της επιείκειας και της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) ... β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης....».

Επειδή, με το άρθρο 9 του Συντάγματος ορίζεται ότι: « 1. Η κατοικία του καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας. 2. Οι παραβάτες της προηγούμενης διάταξης τιμωρούνται για παραβίαση του οικιακού ασύλου και για κατάχρηση εξουσίας και υποχρεούνται σε πλήρη αποζημίωση του παθόντος, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή με το άρθρο 25 παρ. 3 του Ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS υποσύστημα μητρώου κατά το έτος 2023 ο προσφεύγων δήλωνε οικία στην οδό και διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας στην οδό στη Θεσσαλονίκη.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, το συνεργείο ελέγχου ύστερα από την εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (.....) στις 07/03/2023 ημέρα της εβδομάδας Τρίτη και ώρα 09:45.

Συνεπώς, ο εν λόγω επιτόπιος έλεγχος διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις (έδρα) του προσφεύγοντος κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης, και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν απαιτούνταν εισαγγελική παραγγελία και παρουσία δικαστικού λειτουργού. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ.1 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου».

Επειδή, σύμφωνα με την Δ. ΟΡΓ. Α. 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με τίτλο μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής σε όργανα της φορολογικής Διοίκησης, και συγκεκριμένα με την περίπτωση 23 του πίνακα του άρθρου 1: « οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. ...», και σύμφωνα με την περίπτωση 26 του εν λόγω πίνακα, η έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών, όπου προβλέπεται μεταβιβάζεται κατά περίπτωση, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του ΕΛ.ΚΕ. ή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Περαιτέρω, στο άρθρο 2 της ίδιας απόφασης αναφέρεται ρητά ότι: «... 2. Όπου αναφέρεται Προϊστάμενος οποιουδήποτε επιπέδου οργανικής μονάδας της Φορολογικής Διοίκησης, σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος αυτού, νοείται ο νόμιμος αναπληρωτής του. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1121269 ΕΞ 2024 - 24 Οκτωβρίου 2024 απόφαση της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τροποποίηση των αποφάσεων του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) υπό στοιχεία: α) Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β 4738), ως προς τον ανακαθορισμό της κατά τόπον αρμοδιότητας των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής και Θεσσαλονίκης και β) Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 (Β 3886)»: «... Α. Ανακαθορίζουμε και ενοποιούμε την κατά τόπο αρμοδιότητα των Ελεγκτικών Κέντρων (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής και Θεσσαλονίκης και ανακαθορίζουμε την αρμοδιότητα των Κέντρων Βεβαίωσης και Είσπραξης (ΚΕ.Β.ΕΙΣ.) Αττικής και Θεσσαλονίκης. Β. Συγκεκριμένα, τροποποιούμε τις αποφάσεις του Διοικητή υπό στοιχεία: Ι. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) και ειδικότερα αντικαθιστούμε: α) στο άρθρο 47Α «Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.): αα) την περ. β) της παρ. 2, ως εξής: «β) Τα ΕΛ.ΚΕ. ασκούν τις καθ' ύλην αρμοδιότητές τους, στο πλαίσιο της χωρικής τους αρμοδιότητας, η οποία αντιστοιχεί στη χωρική αρμοδιότητα των ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής και Θεσσαλονίκης, καθώς και των Δ.Ο.Υ. Σάμου, Χαλκίδας, Κύμης και Κιλκίς». αβ) την παρ. 3, ως εξής: «3.- Με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) ή και του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καθώς και των ειδικότερων οριζόμενων στην απόφαση περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, κάθε ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και Θεσσαλονίκης έχει αρμοδιότητα για φορολογουμένους που υπάγονται στα ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και Θεσσαλονίκης, στις Δ.Ο.Υ. Σάμου, Χαλκίδας, Κύμης και Κιλκίς, καθώς και επί υποθέσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, όπως εξειδικεύονται στην προαναφερθείσα απόφαση.». ... Γ.- 1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από

01/01/2025 και εφαρμόζεται για εντολές ελέγχου που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και εφεξής. ... 5. Από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α 1036330 ΕΞ 2024/27-03-2024 (Β' 1960 & 2337) και Δ.ΟΡΓ.Α 1066869 ΕΞ 2024/10-06-2024 (Β'3310 & 4081) κατά το μέρος που αφορούν στα ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και αποκλίνουν από τις διατάξεις της παρούσας. ...».

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθώς υφίσταται αναρμοδιότητα της φορολογικής υπηρεσίας που τις εξέδωσε, ήτοι του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ – Θεσσαλονίκης και ότι θα έπρεπε κατά δέσμιο τρόπο να έχουν εκδοθεί από τον Προϊστάμενο του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με την με αρ. Δ.ΟΡΓΑ 1121269 ΕΞ 2024 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εισάγεται ενοποίηση της ελεγκτικής κατά τόπον αρμοδιότητας για όλα τα Ελεγκτικά Κέντρα (και μάλιστα τόσο της Αττικής όσο και της Θεσσαλονίκης), καταργώντας τη σύνδεση της ελεγκτικής αρμοδιότητας με συγκεκριμένες ΔΟΥ ή γεωγραφικές ενότητες, προς ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και καταπολέμηση φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Κατά το ισχύον, επομένως, κανονιστικό πλαίσιο, κάθε ΕΛΚΕ είναι κατά τόπον αρμόδιο για τη διενέργεια ελέγχων και έκδοση καταλογιστικών πράξεων, ανεξαρτήτως της ΔΟΥ που υπάγεται ο φορολογούμενος και συνεπώς το 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης ήταν πλήρως αρμόδιο να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις. Σε κάθε περίπτωση η επικαλούμενη πλημμέλεια δεν θα μπορούσε να άγει σε ακυρότητα των επίμαχων πράξεων, καθώς δεν προβάλλεται αποδεδειγμένη βλάβη που υπέστη ο προσφεύγων, η οποία δεν θα μπορούσε άλλως να θεραπευθεί παρά μόνον με την ακύρωση των πράξεων. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικουρικά ισχυρίζεται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθώς δεν αποδεικνύεται η αρμοδιότητα του οργάνου που τις υπέγραψε – εξέδωσε. Ειδικότερα αναφέρει ότι οι οικείες εκθέσεις ελέγχου έχουν εκδοθεί και υπογράφονται από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, την ελεγκτή και στην θέση του Προϊσταμένου του Τμήματος Ελέγχου και του Υποδιευθυντή υπογράφει το ίδιο πρόσωπο, δίχως όμως να διευκρινίζεται η ακριβής ιδιότητά του, καθόσον δεν δύναται να κατέχει δύο υπηρεσιακές θέσεις ταυτόχρονα. Επίσης, ισχυρίζεται ότι δεν μνημονεύονται στο προοίμιο των οικείων εκθέσεων ελέγχου αλλά και των καταλογιστικών πράξεων, οι διατάξεις που καθορίζουν την αρμοδιότητά του εν λόγω υπαλλήλου για την υπογραφή των εκθέσεων ελέγχου υπό την ως άνω διττή υπηρεσιακή ιδιότητα.

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 8 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί...».

Επειδή, με το άρθρο 33 του Ν.5104/2024 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 εμπεριστατωμένα 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 87 του Ν.3528/2007 Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων & Υπαλλήλων ΝΠΔΔ (Δημοσιοϋπαλληλικός Κώδικας): «1. Τον προϊστάμενο, που απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστάμενοι σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις και επί ομοιοβάθμων ο προϊστάμενος που έχει ασκήσει περισσότερο χρόνο καθήκοντα προϊσταμένου. Το αρμόδιο για την τοποθέτηση προϊσταμένων όργανο μπορεί, τηρουμένου του προβαδίσματος των βαθμών, να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας, που απουσιάζει ή κωλύεται, έναν από τους προϊσταμένους των υποκείμενων οργανικών μονάδων. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπογραφή στη θέση του Προϊσταμένου Τμήματος (Επόπτη) και του Υποδιευθυντή από το ίδιο πρόσωπο δεν προκύπτει από κατοχή δύο οργανικών θέσεων, αλλά από αναπλήρωση και άσκηση καθηκόντων άλλης θέσης, κατόπιν ορισμού του με ημερήσια διαταγή και ειδικότερα με την με αρ., με την οποία ορίζεται ότι δύναται να αναπληρώνει τον Υποδιευθυντή εν τη απουσία του, παράλληλα με τα καθήκοντά του ως Επόπτη, σύμφωνα, άλλωστε και με τις διατάξεις του άρθρου άρθρο 87 του Ν.3528/2007 Κώδικα Κατάστασης Δημοσίων Πολιτικών Διοικητικών Υπαλλήλων & Υπαλλήλων ΝΠΔΔ.. Η απόφαση αυτή αναπλήρωσης αποτελεί εσωτερικό διοικητικό έγγραφο και δεν απαιτείται να μνημονεύεται ρητώς στην έκθεση ελέγχου, η δε έλλειψη ρητής αναφοράς της δεν καθιστά την πράξη παράνομη, ούτε επιφέρει ακυρότητα. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν επικαλείται, ούτε αποδεικνύει ουσιαστική βλάβη και δη των δικαιωμάτων άμυνάς του, ώστε να στοιχειοθετείται λόγος ακύρωσης των καταλογιστικών πράξεων. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος, ως αβάσιμος.

Συνεπώς, ορθά και νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.6 του Ν.5104/2024: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...».

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.5104/2024 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...3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 (Α' 222) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των οντοτήτων που διαθέτουν άδεια καταλληλότητας ή τεχνικής υποστήριξης των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), των κατασκευαστών, εισαγωγέων, μεταπωλητών ή των εξουσιοδοτημένων τεχνικών αυτών, οι διαδικασίες ελέγχου των στοιχείων λιανικής πώλησης και λοιπών λογιστικών αρχείων, που εκδίδονται και σημαίνονται με τη χρήση υπηρεσιών Φ.Η.Μ., καθώς και οι επιμέρους προϋποθέσεις λήψης και ανάκλησης της άδειας καταλληλότητας. Με την ίδια απόφαση δύναται να τίθενται σε

εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι σύμφωνα με τις βέλτιστες ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς και να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών ή λειτουργικών χαρακτηριστικών. ...».

Επειδή, με το άρθρο 15 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «... 3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ. 150/2001 (Α' 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Μέσω Υπηρεσιών Παρόχου για την Ηλεκτρονική Έκδοση Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.).

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

ε) Μέσω της Εφαρμογής Έκδοσης και Διαβίβασης Παραστατικών που είναι προσβάσιμη στον διαδικτυακό τόπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. ...».

Επειδή, στο παράρτημα Α του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «Ακεραιότητα περιεχομένου λογιστικού στοιχείου (integrity of content): Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός λογιστικού στοιχείου (π.χ. του τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι απαιτείται από τον παρόντα νόμο ή με ό,τι καθορίσθηκε από τον εκδότη του... Αυθεντικότητα προέλευσης τιμολογίου (authenticity of origin): Η διασφάλιση της ταυτότητας του προμηθευτή ή του εκδότη του τιμολογίου...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1221/2012 με θέμα «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποσπελλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)»: ... Άρθρο 3. Συνοπτική περιγραφή διαδικασίας έκδοσης και σήμανσης στοιχείων με τη χρήση Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)

3.1. Ο εκδότης του στοιχείου (π.χ. Τιμολογίου, Δελτίου Αποστολής, Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής κ.λπ.), θα πρέπει να διαθέτει:

- Ειδικό φορολογικό μηχανισμό Ειδική Ασφαλή Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ)
- Ηλεκτρονικό Υπολογιστή (Η/Υ) με κατάλληλο λογισμικό υποστήριξης και δυνατότητες επικοινωνίας με την ΕΑΦΔΣΣ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο με την ΕΑΦΔΣΣ Ηλεκτρονικό Υπολογιστή.

Ο τρόπος εκτύπωσης - έκδοσης των στοιχείων γενικά δεν αλλάζει και είναι δυνατόν να εξακολουθεί να γίνεται με την ήδη υπάρχουσα υποδομή και τον εκτυπωτικό μηχανισμό του εκδότη.

3.2. Μετά την καταχώριση και την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό υποστήριξης, παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και δημιουργεί και αποθηκεύει σε δύο χωριστά αρχεία στον υπολογιστή:

α) Το πρώτο αρχείο που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt).

β) Το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιέχει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (Πίνακας Β) που προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση, σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών. Το λογισμικό υποστήριξης ΕΑΦΔΣΣ επιτρέπεται να διαθέτει παραμετροποίηση, ώστε να ανακτά πάντα τα απαιτούμενα δεδομένα του πίνακα Β ορθά. Προκειμένου να είναι πάντα εφικτή η ανίχνευση των δεδομένων ενδιαφέροντος μέσα από την φόρμα του παραστατικού, επιτρέπεται η εκτύπωση σε πρόσφορο σημείο του παραστατικού, μιας γραμμής που περιέχει όλα ή μέρος αυτών των δεδομένων, καθώς και προαιρετικά χαρακτήρων έναρξης τέλους. Σε περίπτωση εκτύπωσης αντιτύπου, τα ποσά ενδιαφέροντος του αρχείου e.txt είναι μηδέν και ο κωδικός είδους παραστατικού υποδηλώνει αντίτυπο. Σε περίπτωση έκδοσης παραστατικού επιστροφής χρημάτων (όπως πιστωτικό τιμολόγιο, δελτίο επιστροφής), τα ποσά ΦΠΑ και καθαρής αξίας στο αρχείο e.txt είναι αρνητικά, όπως ορίζονται αναλυτικά στον πίνακα Δ.

Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ επικοινωνεί και αποστέλλει το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αμέσως μετά, επεξεργάζεται το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨ για τα δεδομένα του e.txt.

3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα του αρχείου a.txt, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης-υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλαδή μια ΠΑΗΨ. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την ΠΑΗΨ, στη μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.

3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη ΠΑΗΨ, και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου (αρχείο a.txt), όσο και την ΠΑΗΨ (αρχείο b.txt).

3.5. Το λογισμικό υποστήριξης αμέσως μετά και πριν την εκτύπωση του στοιχείου, επεξεργάζεται τα δεδομένα του δεύτερου αρχείου e.txt (Πίνακας Β) υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ. Η ΠΑΗΨ αυτή τελικά συμπεριλαμβάνεται στο αρχείο e.txt όπως φαίνεται στον πίνακα Γ. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει αυτό το αρχείο e.txt σε ιδιαίτερο ηλεκτρονικό αρχείο του Η/Υ.

3.6. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

3.7. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των ΠΑΗΨ (αρχεία b.txt) των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας και την ΠΑΗΨ του προηγούμενου Ζ και παράγει μια νέα γενική ημερήσια ΠΑΗΨ όλων αυτών, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια ΠΑΗΨ, αποθηκεύει αυτή την γενική ημερήσια ΠΑΗΨ μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ που την αποθηκεύει σε ξεχωριστό αρχείο (c.txt).

3.8. Αμέσως μετά, το λογισμικό υποστήριξης επεξεργάζεται τις ΠΑΗΨ των αρχείων e.txt της ημέρας και την ΠΑΗΨ που φυλάσσεται στο αρχείο d.txt του προηγούμενου Ζ, υπολογίζοντας μια νέα ΠΑΗΨ, την οποία αποθηκεύει σε ειδικό αρχείο με όνομα d.txt.

3.9. Στο τέλος της ημερήσιας κίνησης και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Αναφοράς «Ζ», το λογισμικό υποστήριξης αναλαμβάνει την ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση ενός αρχείου ημέρας s.txt που περιέχει ως εγγραφές τα δεδομένα των e.txt καθώς και τα δεδομένα του d.txt σε βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

3.10. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ διαθέτει δυνατότητα ώστε κατόπιν εισαγωγής παραμέτρων για συγκεκριμένο είδος παραστατικού ή ανεξάρτητα είδους παραστατικού, από Ζ ως Ζ ή από ημερομηνία και ώρα έως ημερομηνία και ώρα, να παρουσιάζει συνοπτικά τα περιεχόμενα των

αρχείων e.txt και τα αθροίσματα ανά πεδίο (στήλη). Η δυνατότητα αφορά τόσο τα αρχεία e.txt για τα οποία έχει εκδοθεί Ζ είτε αυτά για τα οποία δεν έχει εκδοθεί ακόμη Ζ. Είναι επιθυμητές επιπλέον δυνατότητες όπως εκτύπωσης αυτών σε επιλεγμένο εκτυπωτή και αποθήκευσης αυτών σε πρόσθετο αποθηκευτικό μέσο, ώστε να διευκολυνθεί ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος.

Άρθρο 4.

Λογισμικό.

.... 4.3. Δημιουργία, αποθήκευση και διαφύλαξη Ηλεκτρονικών Αρχείων στοιχείων. ...

....4.3.3. Για την υποχρέωση και το σκοπό διαφύλαξης των αποθηκευμένων Ηλεκτρονικών Αρχείων.

4.3.3.1. Τα εν λόγω δημιουργούμενα αρχεία, (του κειμένου των απαιτούμενων δεδομένων κάθε εκδιδόμενου στοιχείου, της ΠΑΗΨΣ-Συμβολοσειράς Σήμανσης, που αντιστοιχεί σ' αυτό, καθώς και τα ηλεκτρονικά αρχεία με τις γενικές ΠΑΗΨΣ κάθε ημέρας, καθώς και τα αρχεία e.txt, d.txt, s.txt), με αποκλειστική ευθύνη του κατόχου της ΕΑΦΔΣΣ και υπόχρεου στη φύλαξη στοιχείων, φυλάσσονται για όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (6 χρόνια), παραμένουν δε, άμεσα προσπελάσιμα και αναγνώσιμα σε οποιαδήποτε απαίτηση των φορολογικών αρχών και παρέχεται κάθε διευκόλυνση και εφόδιο (μέσα, αναγκαίος εξοπλισμός κ.λπ.), για την μεταφορά τους σε άλλο προσωπικό ηλεκτρονικό υπολογιστή και την διενέργεια σχετικών εκτυπώσεων και ελέγχων επαλήθευσης.

4.3.3.2. Οποιαδήποτε απώλεια ή αλλοίωση του αρχείου αυτού, επισύρει τις προβλεπόμενες από τις σχετικές διατάξεις κυρώσεις (άρθρο 30 Κ.Β.Σ. και άρθρο 5 του ν. 2523/1997).

4.3.3.3. Η γνησιότητα της προέλευσης και η διατήρηση της ακεραιότητας του περιεχομένου, καθώς και η αναγνωσιμότητα των στοιχείων των αρχείων αυτών πρέπει να εξασφαλίζονται για όλη τη διάρκεια της αποθήκευσής τους. ...

... Άρθρο 6.

Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

6.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

6.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να:

- παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κ.λπ.),
- βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.

6.3. Ο έλεγχος ενός στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- i. Προσδιορισμό επί του ελεγχόμενου στοιχείου της ημερομηνίας έκδοσής του, καθώς και των στοιχείων της συμβολοσειράς Σήμανσης και της ΕΑΦΔΣΣ, από την οποία προέρχεται.
- ii. Εκτύπωση Δελτίου Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) για την ημερομηνία αυτή και προσδιορισμό επ' αυτού της Γενικής Ημερήσιας ΠΑΗΨΣ.
- iii. Πρόσβαση στα φυλασσόμενα ηλεκτρονικά αρχεία στοιχείων και ΠΑΗΨΣ για την ημέρα αυτή και τα οποία αφορούν την συγκεκριμένη ΕΑΦΔΣΣ
- iv. Εντοπισμό και εκτύπωση των ηλεκτρονικών αρχείων κειμένου και ΠΑΗΨΣ του στοιχείου που ελέγχεται.
- v. Έλεγχο του περιεχομένου του αρχείου κειμένου ("_a.txt"), με το ελεγχόμενο στοιχείο. Ελέγχεται το περιεχόμενο, ανεξάρτητα από το μέγεθος και την εμφάνιση των χαρακτήρων. (Η συμβολοσειρά Σήμανσης δεν λαμβάνεται υπ' όψη). Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- vi. Σύγκριση του περιεχομένου του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ ("_b.txt"), με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !

vii. Χρήση Η/Υ για την εκτέλεση ειδικού προγράμματος δημιουργίας συνόψεων SHA-1, και δημιουργία γενικής ΠΑΗΨ από τις επιμέρους ΠΑΗΨ κάθε στοιχείου της ημέρας (στην οποία φυσικά συμμετέχει και η ΠΑΗΨ του ελεγχόμενου στοιχείου).

viii. Σύγκριση της προκύπτουσας ΠΑΗΨ του ελέγχου, με αυτήν που αναγράφεται στο Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΦΜΗΣ), του βήματος ii. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !

ix. Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/2012 με θέμα «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ»: ...

... Άρθρο 5. ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.7. Αποθήκευση και Αποστολή Ηλεκτρονικών Αρχείων και Ψηφιακών Υπογραφών.

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.

Τα ίδια αρχεία είναι διαφυλαγμένα με ευθύνη του κατόχου του ΦΗΜ σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό μέσο. ...».

Επειδή, με την Ε.2051/2023 διευκρινίζεται ότι: «... Α. Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των ΦΗΜ:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής: αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος- χρήστης του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, επιβάλλεται αναλόγως το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54Ε, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ίδιας ως άνω περίπτωσης. Το πρόστιμο αυτό ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου ή οντότητας, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το εν λόγω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. ...

2. Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι κάθε ΦΗΜ, ανεξαρτήτως είδους και τύπου, θεωρείται πάντοτε ως ενιαίο λειτουργικό σύνολο με λοιπά μέρη που ενδέχεται να διασυνδέονται εξωτερικά, μέσω κατάλληλων καναλιών επικοινωνίας με σκοπό την ορθή έκδοση των παραστατικών.

Ιδιαίτερα ως προς την περίπτωση χρήσης Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) διευκρινίζεται ότι ο εν λόγω μηχανισμός επικοινωνεί με ηλεκτρονικό υπολογιστή στον οποίο είναι εγκατεστημένο το μηχανογραφικό πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων. Στη συνέχεια, ο ηλεκτρονικός υπολογιστής συνδέεται ενσύρματα ή ασύρματα με τον εκτυπωτή από τον οποίο γίνεται η εκτύπωση των παραστατικών πωλήσεων σε αντίθεση με τους λοιπούς ΦΗΜ όπου ο εκτυπωτής βρίσκεται ενσωματωμένος εντός της συσκευής ΦΗΜ. Περαιτέρω, τα αρχεία a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt, που παράγει η ΕΑΦΔΣΣ φυλάσσονται σε αποθηκευτικό χώρο του

διασυνδεδεμένου ηλεκτρονικού υπολογιστή. Επιπλέον, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver) βρίσκεται στον διασυνδεδεμένο υπολογιστή και αποτελεί μέρος της ΕΑΦΔΣΣ και της έγκρισής της. Συνεπώς, η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ, καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο, με απώτερο σκοπό δια της Ειδικής Ασφαλούς Φορολογικής Διάταξης Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), η οποία λειτουργεί με συγκεκριμένες προδιαγραφές, σύμφωνα με τις οποίες εξάλλου έλαβε έγκριση, να επιτυγχάνεται η ορθή και σύννομη έκδοση παραστατικών, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 15 του ν.4308/2014 (Α' 251).

3. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των ΦΗΜ στοιχειοθετείται όταν λαμβάνουν, κατά περίπτωση, χώρα τα ακόλουθα: ... γ. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του. Δεδομένης της πληθώρας των σχετικών περιπτώσεων αναφέρουμε ενδεικτικά ορισμένες: ... (γβ) Σε περίπτωση χρήσης ΕΑΦΔΣΣ, κατά τη διαδικασία έκδοσης παραστατικού, αυτό αποστέλλεται στο λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), προκειμένου να σημειωθεί, ωστόσο: i. Σε περίπτωση που εκδοθεί παραστατικό και τυπωθεί από την εκτυπωτική συσκευή χωρίς να έχει προηγηθεί η αποστολή του παραστατικού (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ για σήμανση, το παραστατικό δεν λαμβάνει σήμανση, δηλαδή η ΕΑΦΔΣΣ παρακάμπτεται. Κατά συνέπεια, η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt θεωρείται ως έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη της ΕΑΦΔΣΣ και δεδομένου ότι η ΕΑΦΔΣΣ, το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ (driver), το πρόγραμμα έκδοσης αποδείξεων που είναι εγκατεστημένο στον Η/Υ καθώς και η συνεργαζόμενη εκτυπωτική συσκευή, αποτελούν ενιαίο λειτουργικό σύνολο του ΦΗΜ η ως άνω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ.

Β. Παραβάσεις έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ. ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

... 5. Δεδομένου ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1103271 ΕΞ 2015/30-7-2015 έγγραφό μας αναφορικά με την διαδικασία ελέγχου ΦΗΜ και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων, έχει διευκρινιστεί ότι:

i. το περιεχόμενο του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΧΣ («..._ b.txt») πρέπει να ταυτίζεται με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου,
ii. το παραγόμενο αρχείο a.txt συγκρίνεται σε κάθε περίπτωση με το αντίστοιχο αρχείο e.txt και τα πεδία των δύο αρχείων πρέπει να ταυτίζονται,
συνάγεται ότι η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστά αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και την διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων και κατά συνέπεια επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στα τρία πρώτα εδάφια της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 54^Ε.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2859/2000: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,....».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά».

Επειδή, με το άρθρο 19 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: 1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

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), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)–πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/ 2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)...».

Επειδή, με το 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, οι προσδιορισμοί της διαφοράς εισοδήματος και ΦΠΑ για τις φορ. περιόδους 01/01/2020 - 31/12/2022, αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται στις από 07/11/2025 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας Ν.2859/2000 & νυν Ν.5144/2024 ΚΦΠΑ, Ν.5104/2024 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 04/07/2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και των από 04/07/2025 πληροφοριακών εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής:

Ο προσφεύγων για την έκδοση φορολογικών στοιχείων είχε εγκαταστημένη την με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ και την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου διαπιστώθηκε από το συνεργείο ελέγχου ότι στην εμπορική διαχείριση της εν λόγω ΕΑΦΔΣΣ είχαν δημιουργηθεί παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» τα οποία δεν έφεραν σήμανση. Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι επρόκειτο για καταχώρηση προϊόντων στην αποθήκη της εμπορικής διαχείρισης και για λογιστικές διαφορές των ειδών που ήταν καταχωρημένα στο σύστημα. Ωστόσο, ενόψει των καταγγελομένων στο με αρ. πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης περί μη έκδοσης ή χειρόγραφης έκδοσης φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, και προκειμένου ο έλεγχος αφενός να διαπιστώσει αν τα μη σημασμένα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» αφορούσαν σε πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών και αφετέρου να πραγματοποιήσει όλες τις ελεγκτικές διαδικασίες για τη διαπίστωση ή μη της ακεραιότητας και της αυθεντικότητας των ανωτέρω μη σημασμένων παραστατικών, προχώρησε στην ασφαλή αντιγραφή ψηφιακών δεδομένων, ήτοι του αρχείου με ονομασία «.....» (με συνημμένα εννέα αρχεία), μεγέθους 3.190KB το οποίο έλαβε αλφαριθμητική ταυτότητα μοναδικότητας MD5 checksum: και SHA1 checksum:, αποθηκεύτηκε σε usb-stick και κατασχέθηκε από τον έλεγχο με την με αρ..... έκθεση κατάσχεσης της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, η οποία και επιδόθηκε την ώρα του επιτόπιου ελέγχου στον προσφεύγοντα. Παράλληλα, συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αρ..... πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία

του ζητήθηκε να προσκομίσει για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως και 31/12/2021: α) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, β) τα ηλεκτρονικά αρχεία (a, b, c, d, e, s.txt) που δημιουργεί η με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ και αρχείο (σε μορφή pdf ή excel) των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, στις 08/03/2023 απέστειλε στην ελεγκτική αρχή, με ηλεκτρονικό μήνυμα την με αρ. πρωτ. αίτηση παράτασης προσκόμισης των ζητηθέντων με την αριθ. πρόσκληση, για χρονικό διάστημα δύο εβδομάδων, η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Ακολούθως, στις 12/05/2023 προσήλθε στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής ο λογιστής ως εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας και προσκόμισε τα ζητηθέντα της ανωτέρω πρόσκλησης, ήτοι, ένα USB STICK ADATA C906 το οποίο περιείχε τα ακόλουθα ηλεκτρονικά αρχεία: α) φάκελο με ονομασία «BIBLIA» με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων εξόδων) για τα φορολογικά έτη από 2019 έως και 2021, β) φάκελο με ονομασία «ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ» των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη από 2019 έως και 2021, γ) αρχεία (a, b, c, d, e, s.txt) που δημιουργεί η ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου για το διάστημα από Ζ0001 έως Ζ1660 και δ) φάκελο με ονομασία «ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ» των παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών για το διάστημα από 01/01/2021 έως και 31/12/2021. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις παραγγελίες που διενεργήθηκαν για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2020 και ζήτησε περαιτέρω παράταση για να τις προσκομίσει. Για την παραλαβή των ανωτέρω αρχείων εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου και συντάχθηκε η με αρ..... έκθεση κατάσχεσης βιβλίων – στοιχείων - αρχείων η οποία και επιδόθηκε στα γραφεία της ελεγκτικής αρχής στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος.

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε η με αρ.- 08/06/2023 εντολή επεξεργασίας κατασχεμένων και προσκομισθέντων από τον Προϊστάμενο της εν λόγω υπηρεσίας, η οποία κοινοποιήθηκε με το με αρ. πρωτ. έγγραφο στον προσφεύγοντα μέσω συστημένης επιστολής γνωστοποιώντας του παράλληλα τη δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων (για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στις εντολές ελέγχου) μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 παρ. 15 του Ν.4987/2022.

Στις 18/09/2023 ο προσφεύγων απέστειλε με email δύο αρχεία pdf με ονομασία «Καταγραφή παραγγελιών2019» και «Καταγραφή παραγγελιών2020» με τις παραγγελίες που διενεργήθηκαν μέσω ψηφιακών πλατφορμών.

Για την επεξεργασία όλων των διαθέσιμων στοιχείων ο έλεγχος προέβη στις εξής ενέργειες:

- Χρησιμοποίησε την εφαρμογή «EN TAXEI» και ενοποίησε όλα τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία e.txt της με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ σε ένα αρχείο με ονομασία «.....xlsx», το οποίο περιλάμβανε τα αριθμητικά δεδομένα κάθε φορολογικού στοιχείου (ημερομηνία και ώρα έκδοσης, τύπος παραστατικού, σειρά στοιχείου, προοδευτικός α/α, συνολική αξία κ.λπ.) για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2021.
- Αξιοποίησε τα παρακάτω αρχεία που περιλαμβάνονταν στο κατασχεμένο ως άνω αρχείο με ονομασία «.....» :
 - Αρχείο excel με ονομασία «Εσοδα-Εξοδα_7-3-23» με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν 13.438 παραστατικά εσόδων με τον τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ ...)» συνολικής αξίας 290.509,25€, καθαρής αξίας 234.304,20€ πλέον ΦΠΑ 56.205,04€. Για κάθε φορολογικό στοιχείο υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες όπως αριθμός και είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, ονοματεπώνυμο/επωνυμία πελάτη, διεύθυνση πελάτη, ΑΦΜ

πελάτη, αρμόδια ΔΟΥ πελάτη και αξία παραστατικού.

- Αρχείο excel με ονομασία «Λισταπαραστατικών_Όλα_37323» με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων με τον τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν 13.438 παραστατικά εσόδων συνολικής αξίας 290.509,25€, καθαρής αξίας 234.304,21€ πλέον ΦΠΑ 56.205,04€. Για κάθε φορολογικό στοιχείο υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες όπως αριθμός και είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, το ονοματεπώνυμο/επωνυμία πελάτη, email, αξία παραστατικού, αριθμός παραγγελίας, τρόπος πληρωμής.
- Αρχείο excel με ονομασία «Λισταπαραστατικών_ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΛΙΑΝΙΚΗΣ7323» με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων ΑΛΠ για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν 1.165 ΑΛΠ συνολικής αξίας 29.440,30€, καθαρής αξίας 23.818,88€ πλέον ΦΠΑ 5.621,42€. Για κάθε φορολογικό στοιχείο υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες, όπως αριθμός του παραστατικού, είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, ονοματεπώνυμο/επωνυμία του πελάτη, email, αξία παραστατικού, αριθμός παραγγελίας, τρόπος πληρωμής και ΠΑΗΨΣ.
- Αρχείο excel με ονομασία «Λισταπαραστατικών_ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡ_7323» με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων ΑΠΥ για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν ΑΠΥ συνολικής αξίας 13.440,43€, καθαρής αξίας 10.846,63€ πλέον ΦΠΑ 2.593,80€. Για κάθε φορολογικό στοιχείο υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες, όπως αριθμός και είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, ονοματεπώνυμο/επωνυμία πελάτη, email, αξία παραστατικού, αριθμός παραγγελίας, τρόπος πληρωμής και ΠΑΗΨΣ.
- Αρχείο excel με ονομασία «Λισταπαραστατικών_ΤΔΑ_7323» με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων ΤΔΑ για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν ΤΔΑ συνολικής αξίας 52.422,58€, καθαρής αξίας 42.308,18€ πλέον ΦΠΑ 10.114,40€. Για κάθε ΤΔΑ υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες όπως ο αριθμός του παραστατικού, το είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, το ονοματεπώνυμο/επωνυμία του πελάτη, email, αξία παραστατικού, αριθμός παραγγελίας, τρόπος πληρωμής και η ΠΑΗΨΣ.
- Αρχείο excel με ονομασία «Λισταπαραστατικών_ΤΠΥ_7323» με τα εκδοθέντα παραστατικά εσόδων ΤΠΥ για το διάστημα από 01/01/2019 έως και 31/12/2021. Στο συγκεκριμένο αρχείο εμφανίζονταν ΤΠΥ συνολικής αξίας 380.372,49€, καθαρής αξίας 307.022,80€ πλέον ΦΠΑ 73.349,69€. Για κάθε φορολογικό στοιχείο υπήρχαν καταχωρημένες διάφορες πληροφορίες όπως αριθμός και είδος παραστατικού, ημερομηνία έκδοσης, ονοματεπώνυμο/επωνυμία πελάτη, email, αξία παραστατικού, αριθμός παραγγελίας, τρόπος πληρωμής και ΠΑΗΨΣ.
- Ο έλεγχος ενοποίησε όλα τα κατασχεθέντα αρχεία με ονομασία «Λισταπαραστατικών_XXXXX» σε ένα αρχείο excel με ονομασία «ΕΝΟΠ ΚΑΤΑΣΧ ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 19 21», το οποίο χρησιμοποίησε για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.
- Επίσης, αξιοποίησε τρία προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα αρχεία excel με ονομασία «Υπόδειγμα καταγραφής 2019», «Υπόδειγμα καταγραφής 2020(1)» και «01012021-31122021csv» τα οποία σύμφωνα με τον ίδιο περιλάμβαναν το σύνολο των ηλεκτρονικών παραγγελιών για τα φορολογικά έτη 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα.

Σκοπός του ελέγχου ήταν να αντιπαραβάλει τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ με τις παραγγελίες που πραγματοποιήθηκαν μέσω ψηφιακών πλατφορμών, καθώς και τα εκδοθέντα μη σημασμένα παραστατικά με τις παραγγελίες που

πραγματοποιήθηκαν μέσω ψηφιακών πλατφορμών, προκειμένου να διαπιστώσει αν τα μη σημασμένα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» αφορούσαν σε πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών και να ελέγξει αν τα εν λόγω μη σημασμένα παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία και είχαν συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Από την επεξεργασία όλων των παραπάνω αρχείων ο έλεγχος (μεταξύ άλλων) διαπίστωσε ότι:

- Από τον έλεγχο του αρχείου excel με ονομασία «ΕΝΟΠ ΚΑΤΑΣΧ ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 19 21» διαπιστώθηκε ότι για κάθε παραστατικό που ήταν καταχωρημένο στο αρχείο υπήρχε ο αριθμός παραστατικού, το ονοματεπώνυμο και το email του πελάτη, η αξία, ο τρόπος πληρωμής, ο αριθμός παραγγελίας (όταν επρόκειτο για ηλεκτρονική παραγγελία), καθώς και η ΠΑΗΨΣ του παραστατικού (όταν αυτό είχε σταλεί για σήμανση στον φορολογικό μηχανισμό). Συνεπώς τα παραπάνω παραστατικά αφορούσαν σε πωλήσεις του προσφεύγοντος. Από τις περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις στο εν λόγω αρχείο excel διαπιστώθηκε ότι από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν μη σημασμένα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» (ήτοι στο πεδίο «Υπογραφή» δεν υπήρχε η ΠΑΗΨΣ) σε 1.922 περιπτώσεις συνολικής αξίας 37.924,98€ στο φορ. έτος 2019 (μάλιστα σε 1.892 παραστατικά εξ' αυτών, αναφερόταν και αριθμός παραγγελίας), σε 3.567 περιπτώσεις συν. αξίας 66.644,96€ στο φορ. έτος 2020 και σε 7.950 περιπτώσεις συν. αξίας 185.939,31€ στο φορ. έτος 2021 (μάλιστα σε 7.924 παραστατικά εξ' αυτών, αναφερόταν και αριθμός παραγγελίας).
- Από την επεξεργασία του αρχείου excel με ονομασία «Εσοδα-Εξοδα_7-3-23» διαπιστώθηκε ότι και σε αυτό το αρχείο και συγκεκριμένα στο πεδίο «Εσοδα (1/1/19 - 31/12/21)» ήταν καταχωρημένα τα επίμαχα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» - (πωλήσεις ...), συνεπώς αφορούσαν σε πωλήσεις του προσφεύγοντος. Μάλιστα και ο ίδιος ο προσφεύγων τα χαρακτήριζε «πωλήσεις ...» και όχι «τακτοποίηση αποθήκης» όπως ισχυρίστηκε αρχικά στον έλεγχο.
- Στα αρχεία με ονομασία «Λίσταπαραστατικών_XXXXX» διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριλαμβάνονται οι πωλήσεις smartechs.
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ του αρχείου «.....xlsx» στο οποίο ήταν καταχωρημένα όλα τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδοθεί από τη με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ με το αρχείο «ΕΝΟΠ ΚΑΤΑΣΧ ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 19 21» και «Εσοδα-Εξοδα_7-3-23» και διαπιστώθηκε ότι στα εν λόγω δεν υπήρχαν τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ».
- Στα φορ. έτη 2019 και 2020 από τον αντιπαραβολικό έλεγχο του βιβλίου εσόδων - εξόδων με το αρχείο excel με ονομασία «ΕΝΟΠ ΚΑΤΑΣΧ ΑΡΧΕΙΩΝ ΦΟΡ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 19-21» διαπιστώθηκε ότι τα παραπάνω 1.922 και 3.567 μη σημασμένα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων - εξόδων του προσφεύγοντος. Αντιθέτως, στο φορ. έτος 2021, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του όλα τα μη σημασμένα φορολογικά παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ».
- Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων της με αρ. μητρώου ΕΑΦΔΣΣ για τα φορ. έτη 2019, 2020 και 2021 διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν τα αρχεία a.txt, b.txt και e.txt των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ», ήτοι κατά την διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ (λογισμικό εμπορικής διαχείρισης) και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης εκτύπωσης του στοιχείου, παρακάμπτονταν το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ με αποτέλεσμα να μην παραλαμβάνει το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου και να μην δημιουργεί και να μην αποθηκεύει το πρώτο αρχείο που περιείχε το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου (a.txt), καθώς και το δεύτερο αρχείο (e.txt) που περιείχε το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου που

προβλέπονται για ηλεκτρονική αποστολή / διαβίβαση σε βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ. Το λογισμικό της εμπορικής εφαρμογής δεν επικοινωνούσε με το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ και δεν αποστέλλονταν το πρώτο εξ αυτών (a.txt) στην ΕΑΦΔΣΣ, για επεξεργασία, ούτε επεξεργαζόταν το δεύτερο εξ αυτών (e.txt) προκειμένου να διασφαλίσει το απαραβίαστο των δεδομένων υπολογίζοντας μια ΠΑΗΨΣ για τα δεδομένα του e.txt. Η έκδοση και η εκτύπωση παραστατικών (αποδείξεων λιανικών συναλλαγών) χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt καθιστούσε αδύνατες τις ως άνω συγκρίσεις και τη διασφάλιση της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων κατά παράβαση της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 54^Ε του Ν.4987/2022.

Κατόπιν των ανωτέρω, συμπεριλαμβανομένων και έτερων επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων:

- Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4987/2022:
 - α) στο φορ. έτος 2019 εξέδωσε 1.922 παραστατικά συνολικής αξίας 37.924,98€ (καθ. αξίας 30.601,43€ πλέον ΦΠΑ 7.323,55€), παρακάμπτοντας τον φορολογικό μηχανισμό κατά παράβαση της παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4987/2022.
 - β) στο φορ. έτος 2020 εξέδωσε 3.567 παραστατικά συνολικής αξίας 66.644,96€ (καθ. αξίας 53.752,36€ πλέον ΦΠΑ 12.892,60€), παρακάμπτοντας τον φορολογικό μηχανισμό κατά παράβαση της παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4987/2022.
 - γ) στο φορ. έτος 2021 εξέδωσε 7.950 παραστατικά συνολικής αξίας 185.939,31€ (καθ. αξίας 149.950,52€ πλέον ΦΠΑ 35.988,89€), παρακάμπτοντας το φορολογικό μηχανισμό κατά παράβαση της παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4987/2022 και δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων ούτε συμπεριέλαβε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ 5.193 φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας 143.679,61€ (καθ. αξίας 115.870,65€ πλέον ΦΠΑ 24% 27.808,96€) για πώληση ηλεκτρονικών ειδών, κατόπιν ηλεκτρονικής παραγγελίας σε αντίστοιχους πελάτες του κατά παράβαση του άρθρου 58Α της παρ. 1 του Ν.4987/2022.
- Ως προς την φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ:
 - α) στο φορ. έτος 2019 δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα συνολικής καθαρής αξίας 30.601,43€, ούτε συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορ. εκροές αξίας 64.495,34€ και αναλογούντος ΦΠΑ 15.426,32€.
 - β) το φορ. έτος 2020 δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα συνολικής καθαρής αξίας 59.689,22€, ούτε συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορ. εκροές αξίας 59.689,22€ και αναλογούντος ΦΠΑ 14.249,35€.
 - γ) στο φορ. έτος 2021 δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα συνολικής καθαρής αξίας 115.870,65€, ούτε συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορ. εκροές αξίας 115.775,68€ και αναλογούντος ΦΠΑ 27.810,53€.

Για τις εν λόγω διαπιστώσεις συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα από την ελεγκτική αρχή το με αρ.....σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (ΣΔΕ) - κλήση σε ακρόαση (με συνημμένη κατάσταση και ηλεκτρονικό αρχείο excel) και ο με αρ.....προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, προκειμένου να διατυπώσει, εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση των ανωτέρω, τυχόν απόψεις - αντιρρήσεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στις 13/05/2025 στην ελεγκτική αρχή το με αρ. πρωτ.....υπόμνημά του. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το

υπόμνημα του προσφεύγοντος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του, συνέταξε την από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) και τις από 04/07/2025 πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Περαιτέρω, για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης:

α) εκδόθηκαν οι με αρ. πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54Ε της παρ. 1 περ.α' του Ν.4987/2022 φορ. ετών 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα, και η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α της παρ. 1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2021 από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης,

β) ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, ο έλεγχος του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιόρισε εκ νέου τον φόρο εισοδήματος, καθώς και τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο εκροών του προσφεύγοντος, καθώς, ο τελευταίος, με το υπόμνημα που υπέβαλε επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου που του κοινοποιήθηκαν από το 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία που να διαφοροποιούν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στο πλαίσιο αυτό, συντάχθηκαν οι από 07/11/2025 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμού ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φορ. ετών 2019, 2020 και 2021.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις, πάσχουν ως προς την αιτιολογία τους, λόγω πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι:

- η από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, δεν παρέχει σαφή αιτιολογία, δεν εξειδικεύει ούτε παραθέτει στο σώμα της γεγονότα ή άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, στα οποία η αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, ενώ δεν έγινε καν έλεγχος κλειστής αποθήκης. Ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος συνάθροισε όλες τις αναφερόμενες «παραγγελίες» και πλασματικά θεώρησε ότι όλες μετουσιώθηκαν σε πωλήσεις, γεγονός το οποίο είναι μία απλή εικασία και δεν αποδεικνύεται από κανένα άλλο αντικειμενικό εύρημα όπως τραπεζικές κινήσεις, αντικαταβολές κ.λπ.. Τονίζει ότι δεν διενεργήθηκαν επαρκείς ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεν έγινε καν άρση του τραπεζικού του απορρήτου, και δεν προέκυψε η μεταφορά κανενός απολύτως ποσού δίχως την έκδοση του αντίστοιχου σημασμένου παραστατικού.
- Το περιεχόμενο του αρχείου με τίτλο «.....», ανεξάρτητα από την πιστότητά του αποτελεί ένα είδος πρόχειρης αθεώρητης ιδιωτικής καταγραφής σε διάφορα αμφιβόλου πιστότητας και νομιμότητας υπολογιστικά φύλλα. Διατείνεται ότι από τον έλεγχο, ως κρίσιμα στοιχεία, εκτιμήθηκαν τα επικαλούμενα άτυπα – ιδιωτικά υπολογιστικά φύλλα τα οποία ως ανυπόγραφα και ανεπίσημα μη φορολογικά ψηφιακά έγγραφα φέρονται να τηρούνταν σε ένα ψηφιακό αρχείο ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή (του οποίου ο σειριακός αριθμός δεν αναφέρεται πουθενά) που δεν ήταν συνδεδεμένος με τον ΦΗΜ της επιχείρησής του.
- Η οικεία έκθεση ελέγχου πάσχει από αοριστία, καθόσον δεν εξειδικεύει ούτε το είδος, αλλά ούτε και τον τεχνικό τρόπο της υποτιθέμενης επέμβασης, ήτοι εάν αυτή αφορά στην διάσπαση ή στην παράκαμψη της σχετικής ενότητας του ΦΗΜ με παράνομο λογισμικό ή με άλλο τρόπο.

Επειδή, κατά των με αρ. πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54Ε της παρ. 1, περ.α' του Ν.4987/2022 φορ. ετών 2019, 2020 και 2021 αντίστοιχα και της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α της παρ. 1 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε η με αριθ.

πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με τη με αριθ. απόφαση της Υπηρεσίας μας. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι δεν εξέδωσε παραστατικά πωλήσεων παρακάμπτοντας τον φορολογικό μηχανισμό στα φορ. έτη 2019 - 2021 και ότι εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου για πώληση ηλεκτρονικών ειδών κατόπιν ηλεκτρονικής παραγγελίας στο φορ. έτος 2021. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας:

«...Επειδή, στα κατασχεμένα αρχεία excel που προέρχονται από την εμπορική διαχείριση του υπολογιστή του προσφεύγοντος και ο οποίος ήταν συνδεδεμένος με την ΕΑΦΔΣΣ, τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» αναφέρονται ως πωλήσεις της (πίνακες 5, 11 και 25 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, από τα κατασχεμένα αρχεία excel διαπιστώθηκε ότι τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» έχουν αύξουσα προοδευτική αρίθμηση για τα ελεγχόμενα έτη. Συγκεκριμένα για το φορ. έτος 2019 η αρίθμηση ξεκινάει από 4.586 μέχρι 6.506, για το φορολογικό έτος 2020 ξεκινάει από 6.507 μέχρι 10.072 και για το φορ. έτος 2021 ξεκινάει από 10.073 μέχρι 17.896.

Επειδή, στο φορ. έτος 2021, ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει στα βιβλία του ως έσοδα και είχε συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ», ήτοι ο ίδιος τα θεώρησε πωλήσεις του, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στους πίνακες 26 και 27 της από 04/07/2025 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» για τα φορ. έτη 2019 και 2020 δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο καθώς δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία και δεν συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Αντιθέτως, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» που αφορούσαν το φορ. έτος 2021.

Επειδή, στα επίμαχα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» αποτυπώνεται ο αριθμός παραγγελίας, το είδος, η αξία, ο ΦΠΑ και η συνολική τιμή του προϊόντος, καθώς και ο τρόπος εξόφλησης, όπως αποτυπώνεται στην εικόνα 2 της από 04/07/2025 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης. Περαιτέρω από την επισκόπηση των εικόνων 1 και 2 της ίδιας έκθεσης, διαπιστώνεται ότι το παραστατικό με τίτλο ΑΠΥ κατά τη δημιουργία του έχει αποσταλεί στην ΕΑΦΔΣΣ, έχουν δημιουργηθεί τα αρχεία txt και έχει σημανθεί, ενώ το παραστατικό με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» κατά τη δημιουργία του δεν έχει αποσταλεί στην ΕΑΦΔΣΣ, δεν έχουν δημιουργηθεί τα αρχεία txt και δεν έχει σημανθεί.

Επειδή, εφόσον κατά τον προσφεύγοντα τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» δεν αφορούσαν πωλήσεις, αλλά εκτυπώσεις παραγγελιών και προθέσεων παραγγελιών, θα έπρεπε το πλήθος των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΕΣ ΕΞΑΓΩΓΕΣ» να συμφωνεί με τις παραγγελίες, ήτοι τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη έχουν πραγματοποιηθεί περίπου 38.740 ηλεκτρονικές παραγγελίες αλλά έχουν εκδοθεί 13.438 παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ». Για τις υπόλοιπες 25.302 παραγγελίες δεν είχε εκδοθεί αντίστοιχο παραστατικό, το οποίο αναιρεί τον ισχυρισμό του.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα επίμαχα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» δεν αφορούν πωλήσεις, αλλά εκτυπώσεις παραγγελιών και προθέσεων παραγγελιών και ότι για τις ολοκληρωμένες παραγγελίες έχει εκδοθεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο, ωστόσο δεν προσκόμισε ούτε ένα παραστατικό με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» στον έλεγχο για το οποίο να ακολούθησε έκδοση νόμιμου φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στον έλεγχο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί ανεκτέλεστων παραγγελιών. Αντιθέτως ο αντιπαραβολικός έλεγχος μεταξύ φορολογικών στοιχείων και ηλεκτρονικών παραγγελιών πραγματοποιήθηκε από το αρχείο παραγγελιών που ο ίδιος προσκόμισε στον έλεγχο και που με το υπόμνημά του αναιρούσε.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ήταν σε γνώση του προσφεύγοντος η έκδοση μη σημασμένων φορολογικών στοιχείων λιανικής συναλλαγής διότι: α) κατά την εκτύπωση του εκδιδόμενου φορολογικού στοιχείου λιανικής συναλλαγής δεν αποτυπωνόταν η συμβολοσειρά σήμανσης στοιχείου (ΠΑΗΨΣ), β) κατά την έκδοση των παραστατικών με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ» ο φορολογικός μηχανισμός δεν εκτύπωνε τη δημιουργία του στοιχείου και δ) κατά την διαδικασία έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου - «Ζ» δεν συμπεριλαμβάνονταν τα παραστατικά με τίτλο «ΧΕΙΡΟΓΡΑΦΗ ΕΞΑΓΩΓΗ».

Επειδή, στην από 04/07/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα στις σελίδες 5 - 45 και 58 - 81 καταγράφονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη η ελεγκτική αρχή για την διαπίστωση των παραβάσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, και σύμφωνα και με την Ε. 2051/2023, η έκδοση και η εκτύπωση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών χωρίς σήμανση από τον φορολογικό μηχανισμό και χωρίς τη δημιουργία αντίστοιχων αρχείων a.txt, b.txt, e.txt συνιστά έκδοση φορολογικού στοιχείου με παράκαμψη του φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ). Η εν λόγω παράβαση θεωρείται επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ.α υποπερ. αά του άρθρου 54ΣΤ του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α του ίδιου νόμου. ...».

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός που να αφορά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ των υπό κρίση φορολογικών περιόδων. Το ζήτημα της διάπραξης των παραβάσεων του ΚΦΔ, ήτοι της έκδοσης παραστατικών πωλήσεων παρακάμπτοντας τον φορολογικό μηχανισμό και της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου για πώληση ηλεκτρονικών ειδών κατόπιν ηλεκτρονικής παραγγελίας, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την προαναφερθείσα με αριθ. απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου

ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της επιείκειας και της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. - 03/12/2025 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	9.226,15
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	4.613,08
Σύνολο φόρου για καταβολή	13.839,23

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος / πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	14.250,75
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	7.125,38
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.376,13

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	49.613,06
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	24.806,53
Σύνολο φόρου για καταβολή	74.419,59

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	15.426,32
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022	7.713,16
Σύνολο φόρου για καταβολή	23.139,48

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	14.249,35
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022	7.124,67

Σύνολο φόρου για καταβολή	21.374,02
---------------------------	-----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 01/01 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	27.810,53
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022	13.905,27
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.715,80

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

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.