



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα.....

26.03.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 1008

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604-530
ΦΑΞ : 2131604-567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) /31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **28.11.2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας- ΑΦΜ με έδρα στην, εκπροσωπούμενη νομίμως από τον διαχειριστή, κατά α) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο 2014 β) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο 2015 γ) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο 2016 δ) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για το φορολογικό έτος 2017 και ε) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής (ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ).

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **28.11.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθ./**22.10.2018** Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την διαχ/κή περίοδο 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€**. Το πρόστιμο αφορά στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.7 του Ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

- Με την υπ'αριθ./**22.10.2018** Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την διαχ/κή περίοδο 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€**. Το πρόστιμο αφορά στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,3 και 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

- Με την υπ'αριθ./**22.10.2018** Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την διαχ/κή περίοδο 2016 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€**. Το πρόστιμο αφορά στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,3 και 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

- Με την υπ'αριθ./**22.10.2018** Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€**. Το πρόστιμο αφορά στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,3 και 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

- Με την υπ'αριθ./**22.10.2018** Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ για φορολογικό έτος 2018 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00€**. Το πρόστιμο αφορά στη μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,3 και 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ συνεπεία της από 28/08/2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 ΚΦΔ και του Ν.4308/2014 ΕΛΠ, σύμφωνα με την οποία σε επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στις 20/04/2018 στην προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν της/2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με αντικείμενο, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα κατά την έκδοση στοιχείων για τις χρήσεις 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, καθόσον δεν παρέχει αναλυτικά όλα τα δεδομένα και πληροφορίες προκειμένου να επαληθευτούν οι συναλλαγές .

Συγκεκριμένα σύμφωνα με τα ημερήσια δελτία «Ζ» των Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών (Φ.Τ.Μ.), η επιχείρηση φέρεται να διενεργεί εκπτώσεις σε πελάτες της και επιστροφές πωληθέντων αγαθών, χωρίς να εκδίδει σχετικά παραστατικά, ήτοι πιστωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων (εκπτώσεων ή επιστροφών), σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 7 παρ. 2 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και 12 παρ. 4 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Ειδικότερα, στο ημερήσιο δελτίο «Ζ» με αριθ. της Φ.Τ.Μ. με αριθ. μητρώου, το οποίο αφορά το σύνολο των πωλήσεων του κεντρικού την ημέρα του ελέγχου (20/04/2018), αναγράφει για τη συγκεκριμένη ημέρα ως χορηγηθείσες εκπτώσεις το ποσό των 78,45 ευρώ και ως επιστροφές το ποσό των 45,20 ευρώ, χωρίς να έχει εκδώσει σχετικά πιστωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων. Επιπλέον στα προοδευτικά σύνολα ως επιστροφές/ακυρώσεις από ενάρξεως λειτουργίας της Φ.Τ.Μ., αναγράφεται αθροιστικά το ποσό των 45.521,22 ευρώ, χωρίς να έχουν εκδοθεί πιστωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων.

Επίσης, στο ημερήσιο δελτίο «Ζ» με αριθ. της Φ.Τ.Μ. με αριθ. μητρώου, το οποίο αφορά το σύνολο των πωλήσεων του υποκαταστήματος, την 01/10/2017 (τελευταία ημέρα για τη θερινή σαιζόν 2017) στα προοδευτικά σύνολα ως επιστροφές/ακυρώσεις από άρξεως λειτουργίας της Φ.Τ.Μ., αναγράφεται το ποσό των 23.018,48 € χωρίς να έχουν εκδοθεί πιστωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων.

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση έχει εγκαταστήσει και λειτουργεί τις δύο (2) Φ.Τ.Μ., στο μεν υποκατάστημα της από 16/06/2012 (Φ.Τ.Μ. : αριθ. μητρώου) και στο δε κεντρικό της από 16/12/2014 (Φ.Τ.Μ. με αριθ. μητρώου).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους εξής λόγους:

- **Μη ολοκληρωμένη άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Παραβίαση του [άρθρου 28§1 του Ν 4174/13](#) (Κ.Φ.Δ.).** Δεν τηρήθηκαν οι ως άνω διατάξεις λόγω του ότι επιδόθηκε μια και μοναδική πράξη επιβολής προστίμου ύψους 12.500,00€ χωρίς να προκύπτει αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου και σε ποιές χρήσεις αφορά και έκ των υστέρων, με την επίδοση των οριστικών πράξεων προστίμων ενημερωθήκαν ότι το συνολικό ύψος αφορά το άθροισμα των προστίμων για 5 έτη.

- **Η επιχείρηση κατέχει δυο σύγχρονες, ειδικές και εγκεκριμένες για εστιατόρια Φ.Τ.Μ, από τις καλύτερες που κυκλοφορούν στην αγορά, τιμολόγια των οποίων**

επισυνάπτουμε, οι οποίες διαθέτουν ειδικό εγκεκριμένο λογισμικό πρόγραμμα με το σύστημα της παραγγελιοληψίας για τη διάθεση στο κοινό οποιουδήποτε είδους τροφής ή ποτού.

- Η επιχείρηση ως προς τη χρήση των Φ.Τ.Μ και έκδοση των φορολογικών αποδείξεων τήρησε όπως προβλέπεται την κείμενη νομοθεσία (άρθρο 12 παρ.8 του Ν.4308/2014, ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρ.12.8.1, ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.15 άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/13.12.2012, άρθρο 2.26.2.5 παραρτήματος ΠΟΛ.1220/2012).

- Η υποχρέωση έκδοσης πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης του άρθρου 12 παρ.4 του Ν.4308/2014 προκύπτει στις περιπτώσεις προηγούμενης έκδοσης φορολογικής απόδειξης λιανικής πώλησης άνω των 50 €.

- Στη χρήση 2014 όπου είχε ισχύ το άρθρο 7 του Ν.4093/2013 (ΚΦΑΣ) υπήρχε υποχρέωση έκδοσης πιστωτικού στοιχείου λιανικής μόνο σε περίπτωση επιστροφής αγαθού άνω των 30 € και όχι υπηρεσίας όπως θεωρείται η εστίαση.

- Μέχρι και τη χρήση 2014 είχε εφαρμογή η ΠΟΛ.1098/26-4-1991 από την οποία προβλέπεται ότι ακόμη και σε περίπτωση εκ των υστέρων γνωστοποίησης της ιδιότητας του επιτηδευματία προκειμένου για την έκδοση τιμολογίου και όχι απόδειξης μέσω της Φ.Τ.Μ, δεν προβλέπεται η ακύρωση των αποδείξεων της Φ.Τ.Μ μέσω πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης, αλλά η έκδοση τιμολογίου και η επισύναψη των αποδείξεων στο στέλεχος του τιμολογίου.

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4093/2012 Άρθρο 7 ορίζεται ότι:

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

2. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη επιστροφής στις εξής περιπτώσεις:

α) Στην επιστροφή λιανικώς πωληθέντος αγαθού, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, εφόσον επιστρέφεται ποσό άνω των τριάντα (30) ευρώ.

β) Στην έκπτωση, μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης.

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4174/2013 Άρθρο 13 παρ.1 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1α του [άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου) ορίζεται 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 στις διατάξεις του **Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ”** ορίζεται ότι:

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

..

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.

..

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.

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων –εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Επειδή, στο άρθρο **12 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.»

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

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

Επειδή όπως ορίζεται με την **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΔΞ 2015/ 26/10/2015** με θέμα :«Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)» Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα σχετικά με το θέμα, με το παρόν έγγραφο διευκρινίζονται εξής:

Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες -εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988

κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/13.12.2012 (Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ)η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

Στην παρ. 9.2.3 αναφέρεται «Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.»

Στην παρ. 9.3 του παραρτήματος της Α.Υ.Ο ΠΟΛ.1220/13-12-2012 αναφέρεται ο τρόπος έκδοσης των τελικών φορολογικών αποδείξεων «9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία.

9.3.3. Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

...,

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

...

ε) **δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ**, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015 "Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62" ορίζεται ότι:

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η').

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ([άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε').

Κατά την [παράγραφο 1 του άρθρου 13](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), "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 για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, που απορρέουν από την από 20.08.2018 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, η εν λόγω ΔΟΥ συνέταξε και κοινοποίησε στις **25/04/2018** στην προσφεύγουσα **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου χωρίς να έχουν λάβει καποιο αριθμό καταχώρησης**, και με τις διαπιστώσεις του ελέγχου συνολικά, με μία και μοναδική πράξη επιβολής προστίμου ύψους 12.500,00€ χωρίς να προκύπτει αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου και σε ποιές χρήσεις αφορά.

Επειδή από τα ως άνω εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά στην από 28/08/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ, δεν προκύπτει ούτε το είδος των εκπτώσεων και επιστροφών, ούτε το πλήθος των συναλλαγών, ούτε η αξία της κάθε συναλλαγής ξεχωριστά. Επιπλέον δεν προκύπτει ούτε υπάρχει καποια ανάλυση σχετικά με το ύψος του ποσού των μη εκδοθέντων παραστατικών.

Επειδή από τα προοδευτικά σύνολα, από ενάρξεως λειτουργίας της ΦΤΜ, στην κατηγορία «Επιστροφές/ακυρώσεις» συμπερασματικά ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση α) διενεργεί εκπτώσεις οι οποίες αναγράφονται ημερησίως αλλά δεν καταγράφονται αθροιστικά στα ημερήσια δελτία "Ζ", και β) επιστροφές πωληθέντων ειδών οι οποίες καταγράφονται στα ημερήσια δελτία "Ζ" μειώνουν αντίστοιχα τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης χωρίς να εκδίδονται πιστωτικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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 απόδεικτική δύναμη.

Επειδή στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου **21 του Π.Δ. 16/1989**(έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, τομονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ.ΚΕΡΚΥΡΑΣ δεν υπάρχουν ελεγκτικές επαληθεύσεις, ούτε διαπιστώσεις που να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και ακρίβεια τις παραβάσεις που αποδίδονται στον προσφεύγοντα. Αντιθέτως, ο προσδιορισμός για την μη έκδοση των πιστωτικών φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων προκύπτει από μία συνολική εκτίμηση χωρίς αποδεικτικά στοιχεία, όπως αναλυτικά αναφέρεται πιο πάνω. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28-11-2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της εταιρείας- ΑΦΜ και την ακύρωση α)της με'αριθμ.//**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο 2014 β)της με αριθ.//**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο 2015 γ) της με αριθ.//**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ, για την διαχ/κή περίοδο

2016 δ) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ,για το φορολογικό έτος 2017 και
ε) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ,για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

A) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2014

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. η',§2 περ. ε' ν. 4174/2013: **0,00 €**

B) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2015

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. η',§2 περ. ε' ν. 4174/2013: **0,00 €**

Γ) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2016

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. η',§2 περ. ε' ν. 4174/2013: **0,00 €**

Γ) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2017

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. η',§2 περ. ε' ν. 4174/2013: **0,00 €**

Δ) Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2018

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013
Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. η',§2 περ. ε' ν. 4174/2013: **0,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της