



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 479

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από .../.../..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθ./03.10.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ./03.10.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

γ) της υπ' αριθ./03.10.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

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

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

Με την υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 4.000,00€, λόγω α) μη έκδοσης χιλίων τετρακοσίων εξήντα δύο (-1.462-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αξίας 11.816,00€ πλέον ΦΠΑ 2.717,68€, και β) ανακριβούς έκδοσης δύο χιλιάδων εννιακοσίων ογδόντα ενός (-2.891-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200,00€, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 38.615,55€ πλέον ΦΠΑ 8.881,57€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με τις παρ. 2, 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ήτοι 800,00€ x 15 x 1/3.

Με την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 16.807,81€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 15.390,39€ και εισφορά αλληλεγγύης

ποσού 1.755,93€, ήτοι συνολικό ποσό 33.954,13€, λόγω α) μη έκδοσης χιλίων τετρακοσίων εξήντα δύο (-1.462-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 11.816,00€ πλέον ΦΠΑ 2.717,68€, και β) ανακριβούς έκδοσης δύο χιλιάδων εννιακοσίων ογδόντα ενός (-2.891-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 38.615,55€ πλέον ΦΠΑ 8.881,57€, δη απόκρυψης συνολικής φορολογητέας ύλης ποσού 50.431,55€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 14.340,77€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 13.137,58€, ήτοι συνολικό ποσό 27.478,35€, λόγω α) μη έκδοσης χιλίων τετρακοσίων εξήντα δύο (-1.462-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 11.816,00€ πλέον ΦΠΑ 2.717,68€, και β) ανακριβούς έκδοσης δύο χιλιάδων εννιακοσίων ογδόντα ενός (-2.891-) φορολογικών στοιχείων εσόδων – αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 38.615,55€ πλέον ΦΠΑ 8.881,57€, δη απόκρυψης συνολικής φορολογητέας ύλης ποσού 50.431,55€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/09/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 305/06.05.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η έκδοση των παραστατικών είναι σύμφωνη με τις ΠΟΛ. 1081/2009 και 1122/2009.
2. Η μη έκδοση αποδείξεων οφείλεται στα καιρικά φαινόμενα που έπληξαν την επιχείρηση, στην μη εξοικείωση των υπαλλήλων με το σύστημα παραγγελιοληψίας, στα κεράσματα και τις εκπτώσεις προς δυσареστημένους πελάτες, ο κατάλογος στην επιχείρηση ανέγραφε προϊόντα που δεν διέθετε και δεν θεώρησε σκόπιμο να τα τιμολογήσει. Επιπροσθέτως, από τις δειγματοληπτικές αποδείξεις που αναφέρονται στον έλεγχο η διαφορά είναι στο ψηφίο -0-, γεγονός που καταδεικνύει ότι οφείλεται σε λάθος χειρισμό του συστήματος από τους υπαλλήλους.
3. Ο υπολογισμός των προστίμων αντίκειται στην αρχή της νομιμότητας, της αναλογικότητας και της επιείκειας.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση... 2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α, και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής,... 3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού... 5. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ταμειακή μηχανή για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών μετρητοίς,...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών... 5. Οι επιτηδευματίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), που εκδίδουν τα στοιχεία του Κώδικα αυτού με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή υποχρεούνται για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων αυτών στη χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται προαιρετικά και για τα βιβλία του Κώδικα αυτού που τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι ιδιότητες, τα τεχνικά χαρακτηριστικά των ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης ή άλλου τρόπου διασφάλισης των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων, το περιεχόμενο αυτών, ο χρόνος, ο τρόπος τήρησης ή έκδοσης, διαφύλαξης και αποθήκευσης τους, καθώς και τα βιβλία ή τα στοιχεία που εξαιρούνται...».

Επειδή, με το άρθρο 9^α παρ. 2 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «Όπου αναφέρεται στο νόμο αυτόν και στις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού ή στις τεχνικές προδιαγραφές η φράση "ηλεκτρονικές ταμειακές μηχανές" ή "φορολογικές ταμειακές μηχανές" νοείται η φράση "φορολογικοί μηχανισμοί". Ειδικά στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 1

νοούνται οι "φορολογικοί μηχανισμοί - φορολογικές ταμειακές μηχανές" έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών. Ως φορολογικός μηχανισμός χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα, το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά, τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές και διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1257/2002 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «...1.1.2. Οι παρούσες Τεχνικές Προδιαγραφές, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τις Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων - (ΕΑΦΔΣΣ), ως ειδική κατηγορία Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών, οι Τεχνικές Προδιαγραφές των οποίων ορίζονται με την ΑΥΟ 1081253/320/0015/ 9.10.2002/ ΠΟΛ.1234/2002 (ΦΕΚ 1362 Β'/23.10.2002)...

1.3.2. Μετά την καταχώρηση και τη διαμόρφωση των προς εκτύπωση δεδομένων στον Η/Υ και την ενεργοποίηση της διαδικασίας έκδοσης - εκτύπωσης του στοιχείου, το λογισμικό του Η/Υ αποθηκεύει, επικοινωνεί και αποστέλλει στην ΕΑΦΔΣΣ, το σύνολο των απαιτούμενων δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου.

1.3.3. Η ΕΑΦΔΣΣ, δέχεται τα δεδομένα αυτά, τα επεξεργάζεται με ειδικό ασφαλή αλγόριθμο δημιουργίας σύνοψης - υπογραφής και επιστρέφει πίσω στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας, δηλ. έναν κωδικό - μια αλληλουχία χαρακτήρων που αποτελεί μοναδικό ηλεκτρονικό αποτύπωμα (σύνοψη) των δεδομένων του υπό έκδοση στοιχείου. Επιπλέον η ΕΑΦΔΣΣ αποθηκεύει την σύνοψη - υπογραφή, σε μνήμη εργασίας που διαθέτει για το σκοπό αυτό και εκδίδει σχετικό δελτίο - απόδειξη, με ημερομηνία, ώρα, ημερήσιο και γενικό α/α έκδοσης στοιχείου.

1.3.4. Το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ που ευρίσκεται στον διασυνδεδεμένο Η/Υ, λαμβάνει αυτή τη «μοναδική σύνοψη - υπογραφή» (κωδικό), και την εκτυπώνει μαζί με τα λοιπά δεδομένα του στοιχείου, ενώ συγχρόνως αποθηκεύει σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, τόσο τα απαιτούμενα δεδομένα του εκτυπωθέντος στοιχείου, όσο και την «σύνοψη - υπογραφή». Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται για κάθε εκδιδόμενο στοιχείο από τον εκδότη.

1.3.5. Στο τέλος της ημέρας, η ΕΑΦΔΣΣ, επεξεργάζεται το σύνολο των «συνόψεων -υπογραφών» της μνήμης εργασίας, παράγει μια γενική ημερήσια «σύνοψη - υπογραφή» όλων των «συνόψεων - υπογραφών» των εκδοθέντων στοιχείων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Ζ», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη - υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη - υπογραφή, μόνιμα σε ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό και την αποστέλλει στον διασυνδεδεμένο Η/Υ...

3.3.1.1. Μετά την ολοκλήρωση της επικοινωνίας μεταξύ της ΕΑΦΔΣΣ και του διασυνδεδεμένου Η/Υ, για την σήμανση κάθε στοιχείου, δημιουργούνται από το λογισμικό υποστήριξης της ΕΑΦΔΣΣ, και αποθηκεύονται στον Η/Υ σε κατάλληλο μαγνητικό ή οπτικό αποθηκευτικό μέσο, 2 ηλεκτρονικά αρχεία, σε μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου (ΕΛΟΤ-928).

3.3.1.2. Το πρώτο εξ αυτών αποτελεί το ηλεκτρονικό αρχείο των δεδομένων του συγκεκριμένου εκδοθέντος στοιχείου. Το περιεχόμενο του αρχείου αυτού αποτελείται μόνον από

τους χαρακτήρες - σύμβολα που έχουν αποκλειστικά συμμετάσχει στο σχηματισμό της ΠΑΗΨ του στοιχείου. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν: α) Το σύνολο των 11 χαρακτήρων - ψηφίων του αριθμού μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ από την οποία έχει προέλθει. Το σύνολο αυτό σχηματίζεται από τα 3 γράμματα της έγκρισης και από τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. β) Τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΕΕΜΜΗΗ, όπου ΕΕ είναι το έτος, ο μήνας ΜΜ και ΗΗ η ημερομηνία. γ) Ο ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης - έκδοσης στοιχείου σε μορφή μετρητή σταθερού μήκους 4 ψηφίων. Ο α/α αναγράφεται στο δεξιότερο μέρος και οι τυχόν υπόλοιπες θέσεις (μέχρι τον αριθμό 4) των ψηφίων συμπληρώνονται με 0. Δεν παρεμβάλλεται κανένα σύμβολο διαχωρισμού τριάδων (εκατοντάδων, χιλιάδων κλπ). δ) Το σύμβολο της κάτω παύλας ("_" underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "a", καθώς και ε) Το προέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ-928).

3.3.1.3. Το δεύτερο εξ αυτών αποτελεί το ηλεκτρονικό αρχείο της ΠΑΗΨ - Συμβολοσειράς Σήμανσης του συγκεκριμένου στοιχείου. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου αυτού συμμετέχουν: α) Το σύνολο των 11 χαρακτήρων - ψηφίων του αριθμού μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ από την οποία έχει προέλθει. Το σύνολο αυτό σχηματίζεται από τα 3 γράμματα της έγκρισης και από τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. β) Τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΕΕΜΜΗΗ, όπου ΕΕ είναι το έτος, ΜΜ ο μήνας και ΗΗ η ημερομηνία. γ) Ο ημερήσιος αύξων αριθμός σήμανσης - έκδοσης στοιχείου σε μορφή μετρητή σταθερού μήκους 4 ψηφίων. Ο α/α αναγράφεται στο δεξιότερο μέρος και οι τυχόν υπόλοιπες θέσεις (μέχρι τον αριθμό 4) των ψηφίων συμπληρώνονται με 0. Δεν παρεμβάλλεται κανένα σύμβολο διαχωρισμού τριάδων (εκατοντάδων, χιλιάδων κλπ). δ) Το σύμβολο της κάτω παύλας ("_" underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "b", καθώς και ε) Το προέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ-928)...

3.3.2.1. Στο τέλος της ημέρας και μετά την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ» από τη ΕΑΔΦΣΣ, ο διασυνδεδεμένος Η/Υ δέχεται από αυτήν, τα δεδομένα της γενικής ημερήσιας «σύνοψης - υπογραφής» ΠΑΗΨ της ημέρας και τα αποθηκεύει σε ηλεκτρονικό αρχείο κειμένου. Στον σχηματισμό της ονομασίας του αρχείου αυτού συμμετέχουν: α) Το σύνολο των 11 χαρακτήρων - ψηφίων του αριθμού μητρώου της ΕΑΦΔΣΣ από την οποία έχει προέλθει. Το σύνολο αυτό σχηματίζεται από τα 3 γράμματα της έγκρισης και από τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. β) Μια σταθερού μήκους αλληλουχία 10 χαρακτήρων, η οποία προσδιορίζει την ημερομηνία και την ώρα δημιουργίας της γενικής ημερήσιας ΠΑΗΨ και έκδοσης του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ», ως εξής : ΕΕΜΜΗΗΩΩΛΛ, όπου ΕΕ είναι τα δύο τελευταία ψηφία του έτους, ΜΜ ο μήνας, ΗΗ η ημερομηνία, ΩΩ η ώρα και ΛΛ τα λεπτά. γ) Ο αύξων αριθμός του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείου (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ» σε μορφή μετρητή σταθερού μήκους 4 ψηφίων. Ο α/α αναγράφεται στο δεξιότερο μέρος και οι τυχόν υπόλοιπες θέσεις (μέχρι τον αριθμό 4) των ψηφίων συμπληρώνονται με 0. Δεν παρεμβάλλεται κανένα σύμβολο

διαχωρισμού τριάδων (εκατοντάδων, χιλιάδων κλπ). δ) Το σύμβολο της κάτω παύλας (" _ " underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα "c", καθώς και ε) Το προέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο κείμενο ΕΛΟΤ-928)...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1122/2009 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «1. Η απόφαση 1057674/279/ ΠΟΛ. 1081/0015/12.6.2009 (ΦΕΚ Β'1211/19.6.2009), «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση», αντικαθίσταται ως ακολούθως: «1. Από την 1 Ιουλίου 2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης, εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και παραδίδουν αυτές με την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας (σερβιρίσματος), αρχικής ή συμπληρωματικής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060347/648/ ΠΟΛ. 1183/0015/17.8.1990 (Φ.Ε.Κ. Β' 561), κατά περίπτωση... 3. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στην παράγραφο 1 της παρούσας, όσοι από τους επιτηδευματίες της ίδιας παραγράφου κάνουν χρήση μηχανογραφικών συστημάτων καταχώρησης και παρακολούθησης παραγγελιοληψιών και σημαίνουν τα εκδιδόμενα φορολογικά τους στοιχεία (Α.Λ.Π.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του Ν. 1809/1988, υποχρεωτικά σημαίνουν ηλεκτρονικά και την κάθε καταχώρηση παραγγελίας στο μηχανογραφικό τους σύστημα (ανεξαρτήτως εάν αυτή εκτυπώνεται άμεσα ή όχι). Σε κάθε καταχωρούμενη ηλεκτρονικά παραγγελία, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά και, η ημερομηνία και η ώρα, τα είδη αναλυτικά και οι ποσότητες που σερβίρονται, ο α/α του τραπεζιού, ο α/α της παραγγελίας (σερβιρίσματος) και προαιρετικά η αξία κάθε είδους, αποκλειόμενης της αναγραφής της μερικής ή συνολικής αξίας κατανάλωσης. Επιτρέπεται να προσδιορίζεται το είδος των σερβιριζόμενων αγαθών με κωδικούς αριθμούς, εφόσον τηρείται θεωρημένο βιβλίο (μητρώο) κωδικής αρίθμησης. Τα ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία «..._a.txt» και «..._b.txt») της σήμανσης κάθε καταχωρούμενης και σημεινόμενης παραγγελίας φυλάσσονται, όπως και τα φορολογικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., με την υποχρέωση να εκτυπώνονται άμεσα και να παραδίδονται σε περίπτωση που αυτό ζητηθεί από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), που σημαίνεται και εκδίδεται με την ολοκλήρωση της εξυπηρέτησης του πελάτη (κλείσιμο λογαριασμού τραπεζιού) αναγράφονται αναλυτικά τα είδη σε κάθε περίπτωση (ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών κατά την καταχώρηση της παραγγελίας), η ποσότητα και η αξία για κάθε είδος, η συνολική αξία και ο αύξων ή οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών καταχωρήσεων - παραγγελιών που έχουν καταχωρηθεί κατά τα ως άνω...». 2. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, με το 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/09/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, προκύπτει ότι από τη δειγματοληπτική διασταύρωση των οριζόμενων από την ΠΟΛ.1122/2009 Α.Υ.Ο.Ο. ηλεκτρονικών αρχείων a.txt, τα οποία αποτελούν τα στελέχη των εκδοθέντων και σημαινόμενων φορολογικών στοιχείων (Δελτίων Παραγγελίας και Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης), b.txt, και c.txt, που εκδόθηκαν την 01/07/2012 από την με αρ. μητρώου ΕΡΤ.....11 Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., την αντιπαραβολή των αναγραφόμενων ειδών στα δελτία παραγγελίας με αναγωγή αυτών βάσει τιμών καταλόγου και τη σύγκριση των περιγραφόμενων ειδών και της αξίας των εκδοθεισών αποδείξεων, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση αποδείξεων σε πέντε (-5-) περιπτώσεις και ειδικότερα, της με α/α 19382 συνολικής αξίας 10,00€ αντί της ορθής 100,00€, της με α/α 19385 συνολικής αξίας 6,60€ αντί της ορθής 66,00€, της με α/α 19393 συνολικής αξίας 4,30€ αντί της ορθής 43,00€, της με α/α 19394 συνολικής αξίας 2,50€ αντί της ορθής 25,00€ και της με α/α 19395 συνολικής αξίας 2,60€ αντί της ορθής 26,00€. Κατόπιν, η διασταύρωση των εκδοθέντων και σημαινόμενων Δελτίων Παραγγελίας και Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης επεκτάθηκε, κατά τον ίδιο τρόπο, στην περίοδο 01/06/2012 – 30/09/2012 και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα α) δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου – Απόδειξη Λιανικής Πώλησης σε χίλιες τετρακόσιες εξήντα δύο (-1.462-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 11.816,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 2.717,68€ και β) εξέδωσε ανακριβώς σε δύο χιλιάδες εννιακόσιες ογδόντα μία (-2.981-) περιπτώσεις, με συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 38.615,55€ πλέον ΦΠΑ 23% 8.881,57€, με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης συνολικής καθαρής αξίας 50.431,55€ πλέον ΦΠΑ 23% 11.599,25€.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέν στοιχείο προσκόμισε τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προς επίρρωση των ισχυρισμών της. Περαιτέρω, η παράβαση της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης δεν εμπίπτει στις κατά το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.2523/1997 οριζόμενες παραβάσεις που όταν διαπράττονται εκ παραδρομής δεν επισύρουν την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου.

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 παρ. 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 άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, όταν η ίδια η Φορολογική Αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί (ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.../..... ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

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

Η υπ' αριθ./03.10.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο	4.000,00 €
----------	------------

Η υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος οικ. έτους 2013

Κύριος Φόρος	16.807,81 €
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	15.390,39 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.755,93 €
Σύνολο για καταβολή	33.954,13 €

Η υπ' αριθ./03.10.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Κύριος Φόρος	14.340,77 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	13.137,58 €
Σύνολο για καταβολή	27.478,35 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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