



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/11/2020

Αριθμός απόφασης: 1714

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

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./.....05.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....05.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 29/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....05.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, πρόστιμο ποσού 50.125,11€, λόγω μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε 22.020 περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής αξίας 188.686,71€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 36.520,01€), και 8.263 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/3/2019, συνολικής αξίας 70.293,03€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 13.605,10€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει, κατόπιν υποτροπής, την κύρωση του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 50.125,11€ x 100%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/04/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ./07.06.2019 και/08.07.2019 εντολών του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου – μεθοδολογικές πλημμέλειες – κατά παράβαση του άρθρου 23 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με στοιχεία που αντλήθηκαν από ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών δεν ερείδεται σε νομοθετικές/κανονιστικές διατάξεις ούτε απορρέει από συγκεκριμένη επίσημη ελεγκτική μέθοδο. Εσφαλμένη η μεθοδολογία του ελέγχου για τον προσδιορισμό του πλήθους και της συνολικής αξίας των εκτελεσθεισών παραγγελιών βάσει των οποίων υπολογίστηκε η φερόμενη ως αποκρυβείσα ύλη. Παράλειψη του ελέγχου να αναζητήσει τα επίσημα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των εν λόγω ηλεκτρονικών (on line) παραγγελιών από τα οποία προκύπτει κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο η αξία των εκτελεσθεισών παραγγελιών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφα των τιμολογίων

παροχής υπηρεσιών για τις διαδικτυακές υπηρεσίες που έλαβε καταβάλλοντας προμήθεια 11% επί των εκτελεσθεισών παραγγελιών.

2. Απόλυτη ακυρότητα του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου λόγω παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου διότι ο έλεγχος βασίστηκε σε ανεπίσημα και πρόχειρα στοιχεία.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος,...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και

παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ 1069048/02.05.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που

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

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

Επειδή, με το άρθρο 9 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:... στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου...».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά. 5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων. 5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών. 5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ). 5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι «Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ. 5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου. 5.2.3. Ειδικότερα όλα τα

αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Απόδειξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ – ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ». 5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Απόδειξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοσή τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928. 5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΥΥΜΜDD, όπου ΥΥ είναι το έτος, ο μήνας ΜΜ και DD η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη, (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και ε) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928)...

5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών ΕΛΟΤ-928 χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων Α...F). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το επέκταμα «.txt». 5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε ΕΛΟΤ 928... Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.» . Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : ΥΥΥΥΜΜDDΗΗmm όπου ΥΥΥΥ το έτος, ΜΜ ο μήνας, DD η ημέρα, ΗΗ η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίσματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Ζ είναι αυτός όπου θα

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

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

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/04/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των υπ' αριθ./07.06.2019 και/08.07.2019 εντολών του Προϊσταμένου της, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες πώλησης πίτσας σε πακέτο και για την άσκηση της δραστηριότητάς του διατηρεί δύο καταστήματα, στην οδό Ίμβρου 18 (έδρα) και στην Κ..... (υποκατάστημα), στη Θεσσαλονίκη. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ο προσφεύγων χρησιμοποίησε τους ΦΗΜ με αριθμούς μητρώου ΖΩ....., FFC.....3 και FFC.....5.

Στις 09/06/2019 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση (Κ.....) του προσφεύγοντος, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ' αριθ./07.06.2019 εντολή του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής. Όπως διαπιστώθηκε, πλήθος συναλλαγών αφορούσε την εκτέλεση παραγγελιών μέσω διαφόρων ηλεκτρονικών πλατφορμών on line παραγγελιών με παράδοση κατ' οίκον. Προς εξέταση τούτων, επιδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. 211/09.06.2019 πρόσκληση – αίτημα παροχής αντιγράφων των λογιστικών αρχείων του (άρθρου 14 παρ. 2 ν.4174/2013) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2019, καθώς και των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) από τους εν χρήσει ΦΗΜ για την ίδια περίοδο, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας το σύνολο των ζητηθέντων αρχείων. Για την επεξεργασία των εν λόγω στοιχείων, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και σε συνέχεια του από 09/06/2019 επιτόπιου ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθ./08.07.2019 εντολή του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, βάσει της οποίας συντάχθηκε η ανωτέρω έκθεση με το πέρας της διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και των οριζόμενων από τον ν.4174/2013 φορολογικών διαδικασιών. Παραλλήλως, η ελεγκτική αρχή ζήτησε και έλαβε, κατόπιν υποβολής αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 παρ. 3 ν.4174/2013 (αρ. πρωτ.8/08.07.2019 και9/08.07.2019), από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών,, και, αναλυτικά αρχεία των αποδεκτών παραγγελιών και για τις δύο επαγγελματικές εγκαταστάσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2019.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα αναλυτικά αρχεία των αποδεκτών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει ΦΗΜ του προσφεύγοντος, αναζητώντας για κάθε ποσό αποδεκτής παραγγελίας

την αντίστοιχη εκδοθείσα ΑΛΠ, από τα δεδομένα της ίδιας ημέρας, ανεξάρτητα από την ώρα παραγγελίας, πλην των παραγγελιών για τις οποίες λήφθηκαν μετά τις 23:00 έकाστης ημέρας για τις οποίες αναζητήθηκαν ΑΛΠ που εκδόθηκαν μέχρι τη 01:00 της επόμενης, για λόγους χρηστής διοίκησης, διασφαλίζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ότι κάθε μία ΑΛΠ, που ταυτοποιήθηκε με μία ηλεκτρονική παραγγελία, δεν μπορούσε να αντιστοιχηθεί με άλλη. Από την επεξεργασία των αποδεκτών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης σε 22.020 περιπτώσεις, για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής αξίας 188.686,71€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 36.520,01€), και σε 8.263 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/3/2019, συνολικής αξίας 70.293,03€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24% ποσού 13.605,10€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Κατ' ακολουθία, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και επέβαλε, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, την κύρωση του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 50.125,11€ x 100%.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4174/2013, ο οποίος βασίστηκε σε ανεπίσημα και πρόχειρα στοιχεία, ενώ η αντιπαραβολή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με στοιχεία που αντλήθηκαν από ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών δεν ερείδεται σε νομοθετικές/κανονιστικές διατάξεις, ούτε απορρέει από συγκεκριμένη επίσημη ελεγκτική μέθοδο και ως εκ τούτου ο έλεγχος είναι πλημμελής.

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο όχι μόνο με βάση τα λογιστικά βιβλία και αρχεία και τις δηλώσεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος, αλλά και με έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της από τρίτα πρόσωπα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου αντλήθηκαν στοιχεία, δυνάμει αιτήματος του άρθρου 15 παρ. 3 του ν.4174/2013, από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών. Για την εφαρμογή δε της μεθόδου της αντιπαραβολής των αποδεκτών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει ΦΗΜ, λήφθηκαν υπόψη όλες οι απαιτούμενες παράμετροι (αντιστοίχιση δεδομένων ίδιας ημέρας και για παραγγελίες που λήφθηκαν μετά τις 23:00 αντιστοίχιση με ΑΛΠ που εκδόθηκαν μέχρι τη 01:00

της επόμενης), διασφαλίζοντας έτσι, στο πλαίσιο και της αρχής της χρηστής διοίκησης, την αξιοπιστία της ελεγκτικής διαδικασίας και τη βασιμότητα του πορίσματος ελέγχου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξεως λόγω πλημμελούς ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 29/06/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

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

Η υπ' αριθ. / 05.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013
φορολογικών ετών 2018 - 2019

Πρόστιμο	50.125,11 €
----------	-------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ζαχαράκη Αικατερίνη

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.