



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2021

Αριθμός απόφασης: 705

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604573
ΦΑΞ : 213 1604567

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 ΕΞ2020/23-10-2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που εδρεύει στα και με Υποκατάστημα επί της οδού

..... αρ. κατά: α) της υπ' αριθ./2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ./2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ./2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09/03/2020 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Ν. 4172/2013-Ν.238/94-ΕΛΠ Ν. 4308/2014 & Ν. 2859/2000 του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί δεν εξέδωσε (από το υποκατάστημα) σε δύο(2) περιπτώσεις, μία (1) περίπτωση ανά μήνα Νοέμβριο και Δεκέμβριο, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 30.033,62 ευρώ πλέον **ΦΠΑ 7.208,07 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), και επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν.4410/2016, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 3.604,04 ευρώ (7.208,07 X 50% = 3.604,04 > 250,00).**

2) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί δεν εξέδωσε (από το υποκατάστημα) σε δώδεκα (12) περιπτώσεις, μία (1) περίπτωση ανά μήνα Ιανουάριος-Δεκεμβριος 2018, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 219.525,99 ευρώ πλέον **ΦΠΑ 52.686,24 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), και επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν. 4410/2016, σε συνδυασμό ότι η οντότητα είναι υπότροπη (α/α ΠΕΠ/2018 και ΠΕΠ/2019), **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 52.686,24 ευρώ (52.686,24 X 100% = 52.686,24 ευρώ > 250,00).**

3) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί **α)** δεν εξέδωσε (από το υποκατάστημα) έως 24.01.2019 σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.031,08 ευρώ πλέον **ΦΠΑ 4.327,46 ευρώ**, **β)** εξέδωσε ανακριβώς στις 25.01.2019 αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας από τον εν χρήσει ΦΗΜ σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις πώλησης σε αντίστοιχους πελάτες (σερβιρισμένα αγαθά προς επιτόπια κατανάλωση) συνολικής αξίας ανακρίβειας 507,76 ευρώ, καθαρής αξίας 409,48 ευρώ πλέον **ΦΠΑ 98,28 ευρώ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), και επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του ν. 4410/2016, σε συνδυασμό ότι η οντότητα είναι υπότροπη (α/α ΠΕΠ/2018 και ΠΕΠ/2019), **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 8.851,48 ευρώ (4.425,74 Χ 200% = 8.851,48 ευρώ > 250,00).**

Η προσφεύγουσα εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) έκανε έναρξη εργασιών στις 24.09.2015 και έναρξη υποκαταστήματος στις 21.06.2016 και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) υποχρεούται να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα βιβλίων. Η προσφεύγουσα οντότητα εκδίδει φορολογικά στοιχεία: α) ΔΕΛΤΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ με σήμανση από Ηλεκτρονικό φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, β) ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ από Ηλεκτρονικό φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου

Με την αριθμό/...../19 εντολή μερικού επιτόπιου έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, στις 26-01-2019 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας (οδός).

Από τον έλεγχο, κατασχέθηκαν σε ηλεκτρονικό μέσο αποθήκευσης (usb stick), με την με αριθμό/2019 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, α) ένα ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή excel με τίτλο «ΑΝΑΛΥΤΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ» και δύο αρχεία εικόνας με τίτλο «Γενικό Πλάνο» β) δέκα έξι (16) επανακτυπωμένες ΑΛΠ από τα αρχεία a.txt του ηλεκτρονικού φορολογικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου και για την σύνταξη της ανωτέρω κατάσχεσης συνέταξε το υπ. αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Σ.Δ.Ε.)

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, δύο (2) προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων (υπ.αρ...../2019 1^η πρόσκληση στον υπεύθυνο κον και την υπ...../2019 2η πρόσκληση με αρ. συστ. RE.....GR στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας) στις οποίες η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου το λογιστικό αρχείο (βιβλία και στοιχεία).

Επίσης, ο έλεγχος στο με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ2019 ΕΜΠ/19 έγγραφο του με το οποίο γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού, απεστάλη με το RE.....GR/19 συστημένο, κοινοποίησε συνημμένη και την με αριθμ./...../19 εντολή επεξεργασίας των κατασχεθέντων της υπ. αρ./2019 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων. (σελ.53 έκθεσης έλεγχου).

Ο έλεγχος από τα στοιχεία που κατασχέθηκαν, καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία, προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη των εσόδων, εξέδωσε το υπ. αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου-Κλήση προς Ακρόαση (άρθρα 62 και 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 Ν. 2690/1999) με συνημμένο τον με αριθμό/2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Η προσφεύγουσα μετά το Σ.Δ.Ε., υπέβαλε δυο υπομνήματα (αρ. πρωτ./2019 και/2019) με τα οποία προσκόμισε: α) αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων txt που παράγει ο μηχανισμός, β) κατάσταση αρχείων excel ανά μήνα των ημερήσιων εσόδων και του αντίστοιχου αριθμού», γ) φωτοαντίγραφα των εκδοθέντων «Ζ» και ισοζύγια 2^{ου} βαθμού των λογιστικών αρχείων από τον μήνα Νοέμβριο 2017 έως και τον μήνα Ιανουάριο 2019.

Ο έλεγχος, ύστερα από την επεξεργασία των στοιχείων που υπέβαλε η προσφεύγουσα και την αντιπαραβολή τους με τα ανεπίσημα δεδομένα των εσόδων που είχε κατασχέσει, διαπίστωσε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και καταχώρησε η προσφεύγουσα στα λογιστικά βιβλία υπολείπονται των πραγματικών εσόδων, προσδιόρισε τις διαφορές (όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην έκθεση έλεγχου, σελ. 49-50), και εξέδωσε τις οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου για τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας για πώληση αγαθών και την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον εν χρήσει ΦΗΜ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Μη διενέργεια αυτοτελούς έλεγχου.
- Παραβίαση ουσιαστών τύπων διαδικασίας έλεγχου, ήτοι, μη νόμιμες κοινοποιήσεις και παραβίαση κανόνων επιτόπιου έλεγχου.
- Εσφαλμένος προσδιορισμός και πλημμελής αξιοποίηση στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται:

Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

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».

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ισχύς από 01.01.2015, ορίζεται ότι:

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

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.

.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

.....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.....

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.

.....

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.

.....

12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

«13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύνανται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».

*** Η παρ.13 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 74 παρ.1 Ν. [4446/2016](#), ΦΕΚ Α 240/22.12.2016.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 Α ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

*** Η παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 51 παρ.1 Ν.[4410/2016](#), ΦΕΚ Α 141/3.8.2016. Ισχύς από τις 25.7.2016.

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) αναφέρεται ότι:

« η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ΄)

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β΄ της παραγράφου 3 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#) (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ΄ επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του [άρθρου 7](#) του Ν. [4337/2015](#).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ΄ και ε΄ της παραγράφου 3 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#), μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ΄ και δ΄ της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του [άρθρου 3](#) του Ν. [4337/2015](#) προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. [4337/2015](#)) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ΄ της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

1. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.10.2015, σε επιχείρηση, η οποία αν και ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, **διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών**. Στην περίπτωση αυτή, για τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (πλήρη λογιστικά πρότυπα), καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ. Για τη μη έκδοση δέκα τιμολογίων καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα τιμολόγια, δηλαδή του ΦΠΑ που θα είχε αναγραφεί επ' αυτών αν είχαν εκδοθεί νομίμως.

2. Κατά τη διενέργεια επιτόπιου ελέγχου, στις 21.1.2016, σε ΕΠΕ (κέντρο διασκέδασης) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, **διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριάντα πέντε (35) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (ΑΛΣ) για πώληση αγαθών/παροχή υπηρεσιών την ημέρα του ελέγχου,....** Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α... β... γ. Για τη μη έκδοση τριάντα πέντε (35) ΑΛΣ καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τις μη εκδοθείσες ΑΛΣ, δηλαδή του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία τους αν είχαν εκδοθεί νομίμως.

3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα **διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015**. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ ([άρθρο 7](#) παρ. 5 Ν. [4337/2015](#)).

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και

σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.

Παράδειγμα

Εάν στο πλαίσιο ελέγχου έχει διαπιστωθεί παράβαση μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών, για την οποία έχει εκδοθεί σχετική πράξη επιβολής προστίμου και μέσα στην ίδια χρήση κατά την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο ή εντός πενταετίας από την επιβολή του προστίμου, διαπιστωθεί εκ νέου μη υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών για άλλη περίοδο (διάπραξη ίδιας παράβασης), στο πλαίσιο νέου ελέγχου εντός της ίδιας πενταετίας, επιβάλλεται το διπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (διακόσια (200) ευρώ), ενώ για κάθε επόμενη διαπίστωση εκ νέου διάπραξης ίδιας παράβασης, από νέο έλεγχο, εντός πενταετίας από την πρώτη πράξη επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το τετραπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (τετρακόσια (400) ευρώ).

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συμμορφώνεται οικειοθελώς, υποβάλλοντας εκπρόθεσμα τις σχετικές δηλώσεις. Επίσης δεν θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παράβασης σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στις 26-01-2019, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος (αριθμός εντολής/...../19) στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Οι υπάλληλοι της υπηρεσίας, κατά την είσοδο στην εγκατάσταση δήλωσαν την ιδιότητα

τους, επέδειξαν την ταυτότητα τους και την σχετική εντολή έλεγχου στον υπεύθυνο της προσφεύγουσας κον Ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε ενδεικτική απόδειξη λιανικών συναλλαγών από τον εν χρήσει ηλεκτρονικό μηχανισμό, ενδεικτικό δελτίο παραγγελίας, και εκτύπωση μερικού συνόλου ταμείου ημέρας, συνολικού ποσού 710,74 ευρώ. Επίσης, ο έλεγχος με την αρ. /2019 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων –στοιχείων –αρχείων, κατάσχεσε τα στοιχεία και αρχεία (αναλυτικό ταμείο κλπ) όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου (3).

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας εκδόθηκε η με αριθμό /..... /19 εντολή ελέγχου-επεξεργασίας εντός υπηρεσίας, των κατασχεθέντων στοιχείων και αρχείων. Η εν λόγω εντολή ελέγχου-επεξεργασίας κοινοποιήθηκε με το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ2019 ΕΜΠ/19 έγγραφο με το οποίο γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (απεστάλη με το RE..... GR/19 συστημένο). Επίσης, ο έλεγχος με δύο (2) προσκλήσεις (σελ. 6 έκθεσης) ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) χωρίς όμως η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί.

Επειδή, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα κατασχεθέντα αρχεία και στοιχεία, και ενώ η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα λογιστικά αρχεία, συνέταξε και κοινοποίησε το υπ. αριθ. /2019 Σ.Δ.Ε.- Κλήση προς ακρόαση (άρθρα 62 και 28 ν. 4174/2013 και άρθρο 6 ν. 2690/1999) με τον υπ. αρ. /2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καταλογίζοντας τις παραβάσεις. Αντίγραφα αυτών, επέδωσε στις 15-10-2019 στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στον υπεύθυνο κον

Επειδή, μετά την κοινοποίηση του ΣΔΕ-κλήση προς ακρόαση, η προσφεύγουσα προσκόμισε με δύο (2) υπομνήματα (αρ. πρωτ..... /2019 και /19) τα στοιχεία, όπως ανωτέρω αναφέρονται στην παρούσα (σελ. 49 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, ο έλεγχος, κατέσχεσε στοιχεία και αρχεία, που αφορούν συναλλαγές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχόμενη περίοδο από τον μήνα Νοέμβριο έτους 2017 έως και τον μήνα Ιανουάριο 2019 (24-1-2019). Ο έλεγχος, μετά την επεξεργασία των στοιχείων που υπέβαλε η προσφεύγουσα με δύο (2) υπομνήματα της (σελ. 49 έκθεσης) και την αντιπαραβολή τους με τα ανεπίσημα δεδομένα των εσόδων, **προσδιόρισε διαφορές εσόδων** (σελ. 49-52 έκθεσης) ως εξής:

α) από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας.

Έτος	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
2017 (Νοέμβριος-Δεκέμβριος)	30.033,62	7.208,07	37.241,68 (σελ.51 έκθεσης)
2018 (Ιανουάριος-Δεκέμβριος)	219.525,99	52.686,24	272.212,23 (σελ.51 έκθεσης)
2019 (Ιανουάριος, έως 24-01-2019)	18.031,08	4.327,46	22.358,54 (σελ.51 έκθεσης)

Ο έλεγχος, προσδιόρισε τις ανωτέρω διαφορές εσόδων από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας, καθώς έκρινε ότι οι συνολικές εισπράξεις (καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ(24%) της κάθε μιας ημέρας, προέρχεται, από το άθροισμα του ποσού που αναγράφεται στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» πλέον του ποσού που αναγράφεται στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ» μείον το ποσόν των εισπράξεων για το οποίο η προσφεύγουσα είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας (λιανική & χονδρική πώληση) όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο με τα υπομνήματα της.

β) από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας.

Ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι σε φορολογικά στοιχεία αξίας που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα το έτος 2019 σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις πώλησης σερβιρισμένων αγαθών σε αντίστοιχους πελάτες προς επιτόπια κατανάλωση, είχε πραγματοποιηθεί έκπτωση ποσοστού 80% επί της αρχικής αξίας, ποσοστό αρκετά υψηλό και έκρινε ότι τα εν λόγω στοιχεία έχουν εκδοθεί ανακριβώς, καθαρής αξίας 409,48 ευρώ πλέον ΦΠΑ 98,25 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας ανακρίβειας ποσού 507,76 ευρώ.

Ο έλεγχος επέβαλλε το πρόστιμο για τις παραβάσεις της μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας (άρθρο 58 ΚΦΔ).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ. 9-10), μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι το «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» ως ένδειξη προσδιορίζει το χρηματικό ποσό που αφηνόταν το πρωί για τις υποχρεώσεις του μαγαζιού, ενώ η ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ» προσδιορίζει το χρηματικό διαθέσιμο που προέκυπτε από τις εισπράξεις της ημέρας. Επίσης, ισχυρίζεται, ότι από την επισκόπηση του αρχείου (excel) προκύπτει ότι το «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» είναι σχεδόν πάντα μικρότερο από το «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ» του προηγούμενου βραδιού και ότι το είδος της επιχείρησης (εστίαση) δεν είναι λογικό να έχει πρωινές εισπράξεις. Η προσφεύγουσα προς ενίσχυση του ισχυρισμού της επικαλείται συγκεντρωτικό πίνακα με τις σωστές τιμές, όπως ισχυρίζεται, στον οποίο αναφέρει ανά μήνα/έτος την είσπραξη βάσει κατασχεμένων στοιχείων. Τα ίδια ποσά εισπράξεων που αναφέρει η προσφεύγουσα στον πίνακα, αναφέρονται και στην έκθεση έλεγχου. (σελ.49-50) στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ».

Επειδή, το ποσόν της ένδειξης «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» που έκρινε ο έλεγχος ότι αποτελεί εισπράξεις της ίδιας ημέρας και το έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό των διαφορών εσόδων, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου ανέρχεται συγκεντρωτικά ανά ελεγχόμενη περίοδο όπως παρακάτω:

Έτος	«ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ»		
	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ (24%)	Σύνολο
2017	19.058,06	4.573,94	23.632,00 (σελ.49 έκθεσης)
2018	175.683,06	42.163,94	217.847,00 (σελ.50 έκθεσης)
2019	11.660,32	2.798,48	14.458,80 (σελ.50 έκθεσης)

Επειδή, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) υποχρεούται να τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα βιβλίων (Βιβλία Γ' Κατηγορίας) και τηρεί σχέδιο λογαριασμών.

Επειδή, στην έκθεση έλεγχου δεν αναφέρονται περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, στις οποίες ο έλεγχος προέβη, σχετικά με το σύνολο των ταμειακών πράξεων (εισπράξεις & πληρωμές) που διενέργησε η προσφεύγουσα (όπως πληρωμές που έκανε για έξοδα, ή για αγορές, ή οποιαδήποτε άλλη ταμειακή πράξη), ώστε να αποδεικνύεται, ότι το ποσόν ή μέρος ποσού που αναφέρεται στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» δεν ήταν δυνατόν να προέρχεται ως υπόλοιπο από το ποσόν που αναφέρεται στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ» της προηγούμενης ημέρας. Ως εκ τούτου δεν προκύπτει με ασφάλεια ότι το ποσόν της ένδειξης «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ». αφορά εισπράξεις από συναλλαγές της ίδιας ημέρας για τις οποίες η προσφεύγουσα έπρεπε να εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας.

Επειδή, από τα υπομνήματα που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, προκύπτει ότι πραγματοποιούσε τόσο λιανικές όσο και χονδρικές πωλήσεις.

Επειδή, στον λογαριασμό ταμείο καταχωρούνται όλες οι εισπράξεις της ημέρας και δύναται να αφορούν πωλήσεις τοις μετρητοίς της ίδιας ημέρας, εισπράξεις για πωλήσεις επί πιστώσει που έχουν γίνει σε προγενέστερο χρόνο, αλλά παρεπόμενα έσοδα, καθώς και οι πληρωμές της ίδιας ημέρας.

Επειδή, ο έλεγχος, διαπίστωσε διαφορές εσόδων από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας, όπως προκύπτει από την έκθεση έλεγχου, λαμβάνοντας υπόψη ότι το άθροισμα των ποσών που αναγράφονται στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΠΡΩΙ» και στην ένδειξη «ΤΑΜΕΙΟ ΒΡΑΔΥ» αποτελούν το συνολικό ποσόν των εισπράξεων από πωλήσεις της κάθε ημέρας, συγκρίνοντας αυτό το άθροισμα ποσών, με τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία πώλησης (λιανικές και χονδρικές πωλήσεις).

Επειδή, η ταμειακή ρευστότητα και μόνο δεν αποτελεί ικανή και αναγκαία συνθήκη ούτως ώστε ο έλεγχος να προσδιορίσει το ύψος της τυχόν αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (ακαθάριστα έσοδα). Επομένως, ο έλεγχος πλήρως αναπαιτιολόγητα προσδιόρισε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης** Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται ως τυπικά πλημμελής

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 29.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, για τυπική πλημμέλεια.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58^α ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2017 Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

Πρόστιμο άρθρου 58^α ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2018 Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

Πρόστιμο άρθρου 58^α ν.4174/2013 φορολογικό έτος 2019 Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.