



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

02-01-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

29

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ. /03-06-2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 58Α του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /03-06-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 58Α του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τη με αριθ. πρωτ. /23-09-2022 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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./03-06-2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 5.796,48 €, για το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 & 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση εξακοσίων εβδομήντα εννέα (679) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) από Φ.Η.Μ. για εξακόσιες εβδομήντα εννέα (679) εισπράξεις που πραγματοποίησε μέσω του τερματικού POS από ισάριθμους ανεξάρτητους ιδιώτες πελάτες για πωλήσεις ειδών εστιατορίου στο χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 12-09-2019, συνολικής καθαρής αξίας 36.278,53 € πλέον Φ.Π.Α. 5.796,48 €, ήτοι στο σύνολο 42.075,01 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 03-06-2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διενεργήθηκε στις 13-09-2019, στο υποκατάστημα της επιχείρησης (εστιατόριο ".....") προληπτικός έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ΚΦΔ περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Για την εν λόγω επιχείρηση, εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Σ.) από Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) με αριθμό Μητρώου και τηρείται απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων-εξόδων).

Κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου δεν διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, ως εκπρόσωπο της επιχείρησης, πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε να προσκομίστούν οι ημερήσιες εισπράξεις μέσω του τερματικού POS με, ο συνδεδεμένος με αυτές επαγγελματικός λογαριασμός, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και το σκέλος των εσόδων από τα βιβλία της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 12-09-2019, προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος.

Την 03-10-2019 προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία τα ζητηθέντα και παρελήφθησαν αντίγραφα αυτών. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο ανά μήνα και ημέρα, μεταξύ των δεδομένων του τερματικού POS σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου, ο έλεγχος διαπίστωσε την ανωτέρω παράβαση της μη έκδοσης 679 Αποδείξεων

Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως και 12-12-2019 και εν συνεχεία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το με αρ./03-11-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου- Κλήση προς ακρόαση μαζί με την ταυτάριθμη Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Στα ανωτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ./2020 υπόμνημά του, με το οποίο κατέθεσε τις απόψεις του, οι οποίες ωστόσο δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η με αριθ./12-02-2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Μετά το πέρας του ελέγχου, ο προσφεύγων κατέθεσε τη με αριθ. πρωτ./08-12-2021 ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή με την με αριθ. 3892/29-10-2021 απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ε.Δ. για λόγους τυπικής πλημμέλειας και όριζε την εκ νέου έκδοση της καταλογισθείσας πράξης, λόγω μη γνωστοποίησης περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατά την κοινοποίηση της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθ./28-12-2021 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προκειμένου να γίνει επανάληψη της διαδικασίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 63 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης. Ο έλεγχος αντί να προβεί σε σύγκριση των ημερήσιων εισπράξεων POS με τα σύνολα των ημερησίων Ζ του Φ.Η.Μ., προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο κάθε μεμονωμένης εισπραξης με κάθε Α.Λ.Σ. ξεχωριστά ανά ημέρα. Ο έλεγχος δεν αναφέρει ποιες μεμονωμένες εισπράξεις POS δέχθηκε ότι αντιστοιχούν σε αντίστοιχες εκδόσεις Α.Λ.Σ. μέσω του ΦΤΜ και αντιστοίχως για ποιες εισπράξεις POS (αριθμό – ημερομηνία εισπραξης) δεν κατέστη δυνατή η ταυτοποίηση με τις εκδοθείσες Α.Λ.Σ. Επομένως, ο ίδιος δεν είχε την δυνατότητα να αντικρούσει τα όσα διαπίστωσε ο έλεγχος και να υποστηρίξει τις απόψεις του. Τέλος, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι οι συνολικές εισπράξεις της επιχείρησης, όπως αυτές προκύπτουν από το σύνολο των ημερήσιων Ζ, ήταν διπλάσιες από τις εισπράξεις μέσω POS.
- Αυθαίρετη, τεχνικά αδύνατη και μη προβλεπόμενη από σχετικές διατάξεις ή οδηγίες η ελεγκτική μέθοδος που ακολουθήθηκε, δηλ. αυτής της διασταύρωσης μέσω της απολύτου ταυτοποίησης μεμονωμένων εισπράξεων POS με αντίστοιχες ισόποσες Α.Λ.Σ. των αρχείων του Φ.Η.Μ.. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι σε αρκετές περιπτώσεις α) οι πελάτες ζητάνε τον λογαριασμό και εν συνεχεία πραγματοποιούν νέες παραγγελίες με αποτέλεσμα να «ανοίγει» νέο τραπέζι, β) οι πελάτες (κυρίως ξένοι τουρίστες) πληρώνουν ξεχωριστά άλλοι με μετρητά και άλλοι με κάρτα, αυτό σημαίνει ότι για μια τελική εκδοθείσα Α.Λ.Σ. ποσού Χ, μπορεί ένα μέρος αυτού να έχει πληρωθεί με κάρτα, άλλο με μετρητά ή ακόμη και με διαφορετικές κάρτες κατόχων της ίδιας παρέας, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αντιστοιχία ποσού εισπραξης pos με την τελική/κές (οριστική/κές) εκδοθείσα/σες απόδειξη/εις, γ) από έναν πελάτη πληρώνονται δύο τραπέζια, δ) οι Α.Λ.Σ. αναγράφουν «μετρητά» ή «πιστωτική κάρτα» αλλά μπορεί ο λογαριασμός να πληρωθεί και με τους δύο τρόπους, ε) δεν γίνεται να συμπίπτει η ώρα έκδοσης της Α.Λ.Σ. με την ημερομηνία πληρωμής

μέσω του POS, στ) τα φιλοδωρήματα (tips) εμφανίζονται σαν είσπραξη στο POS αλλά δεν συμπεριλαμβάνεται στην εκδοθείσα Α.Λ.Σ.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος (αριθμός εντολής/2019), από την Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στις 13/09/2019, στο υποκατάστημα της επιχείρησης του προσφεύγοντα για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ. Από τον ανωτέρω έλεγχο δεν διαπιστώθηκαν φορολογικές παραβάσεις, αλλά ζητήθηκαν με την από 13/09/2019 πρόσκληση να προσκομισθούν στην Υπηρεσία οι ημερήσιες εισπράξεις μέσω του τερματικού POS, ο συνδεδεμένος με αυτές λογαριασμός, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως και 12-09-2019, προκειμένου να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος.

Επειδή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου από το γραφείο της Δ.Ο.Υ. (αριθμός εντολής/2020) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τερματικό POS της για εισπράξεις μέσω καρτών από τους πελάτες της. Στην αναλυτική κατάσταση συναλλαγών (εισπράξεων) που προσκομίσθηκε αναγράφονται εκτός των άλλων: η ημερομηνία και ώρα συναλλαγής, ο αριθμός κάρτας του πελάτη, το ονομαστικό ποσό συναλλαγής (είσπραξης).

- Η επιχείρηση κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2019- 12/09/2019 πραγματοποίησε μέσω του τερματικού POS με του υποκαταστήματός της, 1.615 εισπράξεις από

ισάριθμους ανεξάρτητους ιδιώτες πελάτες για πωλήσεις ειδών εστιατορίου, συνολικού ποσού 94.514,02 €.

- Η επιχείρηση χρησιμοποιεί Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου με πρόγραμμα εστιατορίου – διαχείρισης «ανοικτών τραπεζών», βάσει του οποίου για κάθε παραγγελία εκδίδει προσωρινή απόδειξη και στο κλείσιμο του λογαριασμού εκδίδει την τελική φορολογική απόδειξη.

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ανωτέρω ημερήσιων εισπράξεων με τις εκδοθείσες τελικές Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) από τον Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, διαπιστώθηκε ότι από τις χίλιες εξακόσιες δέκα πέντε (1615) εισπράξεις συνολικού ποσού 94.514,02€: εννιακόσες τριάντα έξι (936) συνολικού ποσού 52.439,01€ ταυτοποιήθηκαν με ισάριθμες τελικές Α.Λ.Σ. αντίστοιχης συνολικής αξίας, ενώ εξακόσιες εβδομήντα εννέα (679) εισπράξεις συνολικού ποσού 42.075,01 € δεν ταυτοποιήθηκαν με τελικές Α.Λ.Σ.

Επειδή, κατά την αντιπαραβολή των εισπράξεων μέσω POS και των εκδοθεισών τελικών Α.Λ.Σ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις εξής παραδοχές, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης:

- Η αντιπαραβολή έγινε σε ημερήσια βάση και δεν ελήφθη υπόψη η διαφορά ώρας μεταξύ εκδοθείσας Α.Λ.Σ. και είσπραξης μέσω POS, ακόμη και σε μεγάλη διαφορά ώρας.
- Κατά την αντιπαραβολή ελήφθησαν υπόψη και συσχετίστηκαν όλες οι Α.Λ.Σ. είτε ανέγραφαν την ένδειξη «Πιστωτική κάρτα» είτε με την ένδειξη «Μετρητά», προκειμένου να μην καταλογισθούν παραβάσεις στις περιπτώσεις που στις εκδοθείσες αποδείξεις ανεγράφη εκ παραδρομής ότι αυτές εξοφλήθηκαν με μετρητά ενώ είχαν εξοφληθεί μέσω καρτών.
- Κατά την αντιπαραβολή ο έλεγχος δέχθηκε αποκλίσεις μεταξύ των εισπράξεων μέσω POS και εκδοθεισών Α.Λ.Σ. έως και το ποσό των 10,00 € για ενδεχόμενα φιλοδωρήματα.
- Σε αρκετές περιπτώσεις αθροίστηκαν τα ποσά διαφορετικών αποδείξεων προκειμένου να αντιστοιχηθούν με συγκεκριμένη είσπραξη μέσω POS.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παραδοχών και διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 -12/09/2019 για 679 εισπράξεις συνολικού ποσού 42.075,01€ που πραγματοποίησε μέσω POS από ισάριθμους ανεξάρτητους ιδιώτες πελάτες για πωλήσεις ειδών εστιατορίου, δεν εξέδωσε από τον ΦΗΜ 679 Α.Λ.Σ. συνολικής αξίας 42.075,01€ (καθαρή αξία 36.278,53€ πλέον ΦΠΑ 5.796,48€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014, γεγονός που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου και Πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ότι οι ημερήσιες Α.Λ.Σ. είναι διπλάσιες από τις εισπράξεις μέσω POS και ότι στην έκθεση ελέγχου δεν συμπεριλαμβάνεται αναλυτική απεικόνιση των εκδοθέντων Α.Λ.Σ. και των εισπράξεων μέσω POS που συσχετίστηκαν και που δεν συσχετίστηκαν, με αποτέλεσμα, ο ίδιος δεν έχει τη δυνατότητα να αντικρούσει τα όσα διαπίστωσε ο έλεγχος. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική μέθοδος που ακολουθήθηκε από τον έλεγχο (δηλ. αυτής της

διασταύρωσης μέσω της απολύτου ταυτοποίησης μεμονωμένων εισπράξεων POS με αντίστοιχες ισόποσες Α.Λ.Σ. των αρχείων του Φ.Η.Μ.) είναι αυθαίρετη, τεχνικά αδύνατη και μη προβλεπόμενη από τις σχετικές διατάξεις ή οδηγίες καθώς δεν έλαβε υπόψη ότι σε αρκετές περιπτώσεις α) οι πελάτες ζητάνε τον λογαριασμό και εν συνεχεία πραγματοποιούν νέες παραγγελίες με αποτέλεσμα να «ανοίγει» νέο τραπέζι, β) οι πελάτες (κυρίως ξένοι τουρίστες) πληρώνουν ξεχωριστά άλλοι με μετρητά και άλλοι με κάρτα, αυτό σημαίνει ότι για μια τελική εκδοθείσα Α.Λ.Σ. ποσού Χ, μπορεί ένα μέρος αυτού να έχει πληρωθεί με κάρτα, άλλο με μετρητά ή ακόμη και με διαφορετικές κάρτες κατόχων της ίδιας παρέας, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αντιστοιχία ποσού είσπραξης pos με την τελική/κές (οριστική/κές) εκδοθείσα/σες απόδειξη/εις, γ) από έναν πελάτη πληρώνονται δύο τραπέζια, δ) οι Α.Λ.Σ. αναγράφουν «μετρητά» ή «πιστωτική κάρτα» αλλά μπορεί ο λογαριασμός να πληρωθεί και με τους δύο τρόπους, ε) δεν γίνεται να συμπίπτει η ώρα έκδοσης της Α.Λ.Σ. με την ημερομηνία πληρωμής μέσω του POS, στ) τα φιλοδωρήματα (tips) εμφανίζονται σαν είσπραξη στο POS αλλά δεν συμπεριλαμβάνεται στην εκδοθείσα Α.Λ.Σ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν έχει υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης Α.Λ.Σ. καθώς η συνολική αξία των ημερήσιων δελτίων Ζ είναι μεγαλύτερη από τις ημερήσιες εισπράξεις μέσω POS. Ωστόσο το γεγονός αυτό από μόνο του δεν αποδεικνύει τη μη συντέλεση της ως άνω παράβασης, αλλά ότι η Φορολογική Αρχή οφείλει να αποδείξει για ποιον λόγο συγκεκριμένες εισπράξεις μέσω POS δεν είναι δυνατόν να συσχετιστούν με τις αντίστοιχες Α.Λ.Σ.

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης 03-06-2022 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και ΚΦΔ, της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και συγκεκριμένα στις σελ. 6- 19 περιλαμβάνεται μόνο κατάσταση των εισπράξεων μέσω POS που δεν συσχετίστηκαν με έκδοση Α.Λ.Σ., ενώ

- Δεν περιλαμβάνεται κατάσταση με τις Α.Λ.Σ. και το συνολικό ύψος αυτών που εκδόθηκαν ανά ημέρα. (ο έλεγχος σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αναφέρει το ύψος των εκδοθεισών Α.Λ.Σ. για την ελεγχόμενη χρονική περίοδο 01/01/2019-12/09/2019 ούτε ανά ελεγχόμενη ημέρα ούτε συνολικά)
- Δεν περιλαμβάνεται κατάσταση με τις Α.Λ.Σ. ανά ημέρα που συσχετίστηκαν με εισπράξεις μέσω POS και κατάσταση με τις Α.Λ.Σ. ανά ημέρα που δεν συσχετίστηκαν με εισπράξεις μέσω POS.
- Δεν περιλαμβάνεται καμία ειδική και επαρκής αιτιολογία ούτε αναφέρονται οι λόγοι που ο έλεγχος δεν μπόρεσε να συσχετίσει τις αναγραφόμενες στις σελ. 6-19 της έκθεσης ελέγχου εισπράξεις POS με τις εκδοθείσες Α.Λ.Σ., ειδικά όταν αυτές οι Α.Λ.Σ. ήταν ανά ημέρα μεγαλύτερες σε συνολικό ποσό από τις εισπράξεις.

Επιπλέον, στην έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει εάν ο φορολογική αρχή **έλαβε υπόψη** τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι μια τελική εκδοθείσα Α.Λ.Σ. μπορεί να εξοφλείται με διαφορετικές κάρτες κατόχων της ίδιας παρέας ή και με μετρητά, πρακτική, η οποία συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη, ενώ οι λοιποί ισχυρισμοί έχουν ληφθεί υπόψη στις παραδοχές του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Λ.Σ. σε 679 περιπτώσεις, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της

συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ΚΦΔ:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. 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 ακύρωση 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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, 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, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 08-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την ακύρωση της με αριθ. /03-06-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.