



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 3/2/2020

Αριθμός απόφασης: 263

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την από 4/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά α) της με αριθ. - 2/9/2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και β) του με αριθ. - 14/7/2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του σχετικού με αριθ. - 14/7/2019 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως

αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **4/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με **ΑΦΜ:**..... και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. – **2/9/2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού **750,00€**, λόγω
 - A.** μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) σε μία περίπτωση, αξίας 2,80€ (πώληση παγωτού) ήτοι καθαρής αξίας 2,48€ πλέον ΦΠΑ 0,32€, από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 12, 13, 40 και 44 του Ν.4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013, πρόστιμο ύψους **250,00€** και
 - B.** έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώου, ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1220/2012 περί «τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων», που επισύρει την κύρωση των διατάξεων της παρ. 1 περ. ια΄ και 2 περ. στ΄ του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, πρόστιμο ύψους **500,00€**.
- Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και πριν την έκδοση της ανωτέρω πράξης είχε επιδοθεί (στις 14/7/2019) στην υπεύθυνη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος το με αριθ. – **14/7/2019** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρθ. 28 Ν.4174/2013 και ο με αριθ. – **14/7/2019** προσωρινός προσδιορισμός προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από **2/9/2019** έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) σε εκτέλεση της με αριθ. – **12/7/2019** εντολής μερικού προληπτικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του σχετικού προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Πλημμελής στοιχειοθέτηση και μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης των αποδιδόμενων παραβάσεων. Πλάνη περί τα πράγματα.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 54 παρ.1 περ. ια του Ν.4174/2013 λόγω

εσφαλμένης αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών αναφορικά με τη διαπίστωση της παράβασης περί έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

3. Παραβίαση των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη.

Ως προς το με αριθ. – 14/7/2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρθ. 28 Ν.4174/2013 και τον με αριθ. – 14/7/2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου για το φορ. έτος 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 45 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των

απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013** του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 63 παρ. 8 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των **παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013** συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν

διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως αναγράφεται ρητώς στις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις, σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως** ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αριθ. – **14/7/2019** σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του αρθ. 28 Ν.4174/2013 και του με αριθ. – **14/7/2019** προσωρινού προσδιορισμού προστίμου για το φορ. έτος 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καθώς **δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις**.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί ελλιπούς αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου, πλημμελούς στοιχειοθέτησης και μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης, πλάνης περί τα πράγματα

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την

αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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 του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2013 «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 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 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 άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει

την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υπέπεσε στην αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης καθώς είχε εκδώσει και είχε επιδείξει την ώρα του προληπτικού ελέγχου στο συνεργείο τη με αριθ. – **14/7/2019** απόδειξη συνολικής αξίας 6,20€, στην οποία συμπεριλαμβάνονταν και το παγωτό αξίας 2,80€. Την εν λόγω απόδειξη προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή μαζί με το αποδεικτικό πληρωμής της με πιστωτική κάρτα και την συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Επιπλέον υποστηρίζει ότι τα τραπεζοκαθίσματα της ατομικής του επιχείρησης δε σερβίρονται από προσωπικό, αλλά εξυπηρετούνται με το σύστημα του αυτοσερβιρίσματος (self service) και προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού του συνυποβάλλει πίνακες προσωπικού του.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από **2/9/2019** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Καβάλας, στις 14/7/2019 ημέρα Κυριακή και ώρα 13:00 μμ, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (καφεζαχαροπλαστείο). Το συνεργείο ελέγχου αφού έκανε γνωστή την ιδιότητά του στον υπεύθυνο της επιχείρησης, ζήτησε την έκδοση μίας απόδειξης λιανικής πώλησης αξίας 0,10€ από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό με αριθ. μητρώου Λαμβάνοντας υπόψη τα σερβιρισθέντα είδη στους πελάτες που βρίσκονταν την ώρα του ελέγχου στο ζαχαροπλαστείο, διαπιστώθηκε σε μια παρέα πελατών η μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου λιανικής πώλησης για δύο παγωτά συνολικής αξίας 2,80€, (ήτοι καθαρής αξίας 2,48€ και αξίας Φ.Π.Α. 0,32€) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 12 και 13 περιπτ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 40 & 44 του ίδιου νόμου, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου:

- από την από 2/9/2019 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Καβάλας (σελίδα 6) προκύπτει ότι δεν επιδείχθηκε η προβλεπόμενη απόδειξη ούτε από την παρέα στην οποία είχαν σερβιρισθεί τα παγωτά αλλά ούτε και από τον υπεύθυνο του καταστήματος κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η παρέα των πελατών βρίσκονταν κατά τον χρόνο έναρξης του ελέγχου μέσα στο κατάστημα που διέθετε τραπέζοκαθίσματα, και όπου παρέχονταν υπηρεσίες σερβιτόρου, παρά τους περί αντιθέτου ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.
- επιπλέον την 1/12/2018 δηλώθηκε στο μητρώο της ΔΟΥ Καβάλας ως δευτερεύουσα δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με κωδικό 56101113 και τίτλο «Υπηρεσίες παροχής γλυκών, παγωτών κ.λπ. από ζαχαροπλαστείο, γαλακτοζαχαροπλαστείο, καφεζαχαροπλαστείο, με παροχή σερβιρίσματος».
- αναφορικά με τη με αριθ. – **14/7/2019** απόδειξη λιανικής πώλησης που προσκομίστηκε στη ΔΟΥ Καβάλας με το αριθ. πρωτ. εισερχ. – **31/7/2019** απαντητικό έγγραφο του προσφεύγοντος παρατηρείται ότι, εκδόθηκε στις 12:41μ.μ. για πωληθέντα είδη συνολικής αξίας 6,20€, ήτοι ένα (1) γλυκό αξίας 2,90€, ένα (1) νερό αξίας 0,50€ και δύο (2) παγωτά αξίας 1,40€ έκαστο ενώ η πληρωμή της πραγματοποιήθηκε δέκα λεπτά μετά την έκδοση στις 12:51μ.μ. από μηχανήμα «POS» της τράπεζας «.....» που διαθέτει η επιχείρηση. Ο έλεγχος δε δέχθηκε την προσκομισθείσα απόδειξη καθώς δεν είχε επιδειχθεί κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου. Περαιτέρω, εάν γινόταν αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εξυπηρέτησης με το σύστημα του αυτοσερβιρίσματος, θα έπρεπε ο χρόνος παράδοσης και πληρωμής της συναλλαγής να συμπίπτει, καθώς η μεταγενέστερη πληρωμή σερβιρισθέντος προϊόντος είναι μία πρακτική που ακολουθείται σε επιχειρήσεις που διαθέτουν υπηρεσίες σερβιρίσματος.

Επειδή, από **2/9/2019** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της ΔΟΥ Καβάλας, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, σαφώς και επαρκώς αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του προστίμου άρθρου 58α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 54 παρ.1 περ. ια΄ και παρ.2 περ. στ΄ του Ν.4174/2013 κατόπιν εσφαλμένης αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών αναφορικά με τη διαπίστωση της παράβασης έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές

Επειδή, με το **άρθρο 54 παρ.1 περ. ια΄ και παρ.2 περ. στ΄ του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που

αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.... στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1,...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του Ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «... 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. 9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 40 του Ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του Ν.1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και

λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012 με θέμα «Κωδικοποίηση – Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ» διευκρινίστηκε ότι: «... **2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).** 2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων – Δελτίων και λοιπών εκδοδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων. 2.1.2. Όλες οι λειτουργίες των ασφαλισμένων τμημάτων είναι τεκμηριωμένες και το λογισμικό που τις υποστηρίζει είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών. ... **2.26. Εκδιδόμενα Δελτία από ΦΗΜ** 2.26.1 Απόδειξη Εσόδου 2.26.1.1. Η μόνη έγκυρη απόδειξη που εκδίδεται για τον πελάτη είναι εκείνη η νόμιμη απόδειξη της οποίας τα στοιχεία καταχωρούνται τελικά στη φορολογική μνήμη του ΦΗΜ. 2.26.1.2. Στην απόδειξη αυτή περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΕΝΑΡΞΗ» και «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ - ΛΗΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία: 1. Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης 2. Διεύθυνση. 3. Επάγγελμα – Δραστηριότητα 4. ΑΦΜ και 5. ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήσης του ΦΗΜ. 6 **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους 2.1. Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ). 2.1.1. Ως Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) ορίζεται η αυτόνομη λειτουργικά και φυσικά ηλεκτρονική υπολογιστική συσκευή (φορολογικός μηχανισμός), η οποία: 1. συνδέεται αποκλειστικά και μόνο μέσω Ειδικής Θύρας Επικοινωνίας Δεδομένων με διασυνδεδεμένο ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα για την ασφαλή σήμανση των εκδοδόμενων στοιχείων, 2. δεν διαθέτει καμία άλλη δυνατότητα εισαγωγής δεδομένων και επικοινωνίας για τη σήμανση των εκδοδόμενων στοιχείων, εκτός από την Ειδική Θύρα Επικοινωνίας Δεδομένων, 3. έχει δυνατότητα πλήρους αποσύνδεσης – απόσπασης από διασυνδεδεμένο ηλεκτρονικό σύστημα επικοινωνίας - λήψης δεδομένων, 4. διαθέτει ανεξάρτητη είσοδο ηλεκτρικής τροφοδοσίας και αποτελείται από: επεξεργαστή που εκτελεί ειδικό λογισμικό για την επεξεργασία και τη σήμανση των στοιχείων (φορολογικό μικροκώδικα), μνήμη

προγραμμάτων ειδικού λογισμικού (φορολογικού μικροκώδικα), μνήμη εργασίας, ρολόι, φορολογική μνήμη μόνιμης αποθήκευσης δημοσιονομικών δεδομένων, φορολογικό εκτυπωτή με αυτόνομη δυνατότητα έκδοσης των δελτίων: α. Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων - Ζ (ΔΗΦΑΣΣ- Ζ) β. Δελτίο Συνόψεων - Υπογραφών Ημέρας - (ΔΣΥΜ) και γ. Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων – (ΔΑΠΦΜΗΣ). 2.1.2. Η ΕΑΦΔΣΣ ασφαλίζεται με απαραβίαστο τρόπο, όλες οι λειτουργίες της είναι τεκμηριωμένες και ελέγχονται από την Επιτροπή, το δε λογισμικό που τις υποστηρίζει είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών.».

Επειδή, από τη θεωρία έχει γίνει αποδεκτό ότι: (βλ. Ι. Φωτόπουλος/ Μ. Βραχάτη/ Β. Βυζας/ Κ. Καραγκούνης/ Γ. Κεραμεύς/ Χ. Λιβισάνου/ Α. Μάλλιου/ Ε. Μπακάλης/ Π. Παναζόπουλος/ Στ. Παπαδημητρίου/ Θ. Παπακυριάκου/ Κ. Πέρρου/ Ε. Πηλίκου/ Ε. Πριστούρη/ Λ. Σωφρονά/ Αν. Τσουρουφλής/ Γ. Φουφόπουλος/ Γ. Φωτόπουλος/ Θ. Ψυχογιός, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελίδες 1521 - 1523) «3.11 Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές

96 Σύμφωνα με την περίπτωση ια', προβλέπεται ότι όποιος εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές τιμωρείται, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 με πρόστιμο πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών⁶⁰. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ. 1026/2018, η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο αλλά μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό δεν εμπίπτει στην εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Η περίπτωση αυτή δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων.

97 Κρίσιμη για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης είναι η προηγούμενη ύπαρξη υποχρέωσης έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 8 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014, αφενός, και η λειτουργία φορολογικών μηχανισμών με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

98 Όσον αφορά τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, για το μεταβατικό στάδιο από τον ν. 1809/1988 στον ν. 4308/2014 προβλέφθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 40 παράγραφος 1 του ν. 4308/2014, ότι οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014.

99 Επίσης, με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου και νόμου προβλέφθηκε ότι οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014.

100 Με τη έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού εξομοιώνεται και η έκδοση αυτών από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. Σημειώνεται ότι οι εγκεκριμένες προδιαγραφές περιλαμβάνονται στην απόφαση «ΠΟΛ. 1068/24.3.2015 Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης ΦΗΜ. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ), πωλητών ΦΗΜ, πιστοποιημένων τεχνικών ΦΗΜ, κατόχων-χρηστών ΦΗΜ»⁶¹.

101 Στην περίπτωση της έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές εμπίπτει και η περίπτωση που ο φορολογικός αυτός μηχανισμός αν και κατασκευάστηκε βάσει των εγκεκριμένων προδιαγραφών ωστόσο μεταγενέστερα, κατόπιν παραβίασης, παραποίησης ή παρέμβασης με οποιοδήποτε τρόπο δεν λειτουργεί πλέον με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

102 Στις περιπτώσεις αυτές, όπως ήδη αναφέρθηκε πιο πάνω στην ενότητα 3.10, αν τυχόν διαπιστωθεί ότι ο ίδιος ο χρήστης είναι το πρόσωπο που είναι υπαίτιο για την παραβίαση, παραποίηση ή παρέμβαση στον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, τότε θα επιβληθεί σε βάρος του, πλέον του προστίμου της περίπτωσης ια', και το πρόστιμο της περίπτωσης Γ. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1068/2015 με θέμα «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων – χρηστών Φ.Η.Μ..» διευκρινίστηκε ότι: «**B.2 ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΝΕΟΥ Ή ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΟΥ ΦΗΜ B.2.1** Ενέργειες Πωλητή Η πώληση νέου ή αχρησιμοποίητου φορολογικού μηχανισμού γίνεται πάντοτε από επαγγελματία πωλητή ΦΗΜ. Ο επαγγελματίας πωλητής νέου ή αχρησιμοποίητου φορολογικού μηχανισμού υποβάλλει τα στοιχεία του παραστατικού πώλησης νέου ή αχρησιμοποίητου φορολογικού μηχανισμού στο έντυπο Δ11 του taxisnet εντός 10 ημερολογιακών ημερών από την έκδοση του. Σε περίπτωση μη έγκαιρης (10 ημέρες από την έκδοση του παραστατικού) υποβολής των πληροφοριών αυτών στο taxisnet, ο πωλητής αποστέλλει αντίγραφο του παραστατικού πώλησης του ΦΗΜ εντός στη ΔΟΥ του αγοραστή.

B.2.2 Ενέργειες Αγοραστή Ο αγοραστής κάτοχος του ΦΗΜ υποβάλλει στο taxisnet (έντυπο Δ13 για τους ΦΗΜ, έντυπο Δ14 για τα ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρων) δήλωση έναρξης με κωδικό 1 «ΑΓΟΡΑ». Η δήλωση αυτή υποβάλλεται το αργότερο εντός 10 ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του πρώτου Ζ που αφορά τον συγκεκριμένο κάτοχο. Σε περίπτωση μη έγκαιρης υποβολής στο taxisnet, ο αγοραστής υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. της έδρας του εντός 10 ημερολογιακών ημερών από την έκδοση του πρώτου Ζ που τον αφορά, το έντυπο Β2 του TAXIS και φωτοαντίγραφο προσφάτως εκδοθέντος Δελτίου - «Ζ».

B.7 ΕΙΔΙΚΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΕΑΦΔΣΣ) B.7.1 Μεταβίβαση ΕΑΦΔΣΣ Οι προηγούμενες διαδικασίες ισχύουν αναλόγως και κατά την απόκτηση ή μεταβίβαση ΦΗΜ που ανήκει στην κατηγορία των - Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ). Στην περίπτωση αυτή αντί της έκδοσης Δελτίου «Ζ» ή Δελτίου Ανάγνωσης Περιεχομένου Φορολογικής Μνήμης, στο οποίο αναφέρονται τα αθροιστικά - σωρευτικά ποσά τζίρου και ΦΠΑ, εκδίδεται Δελτίο Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων «ΔΗΦΑΣΣ-Ζ» και ελέγχεται μεταξύ των άλλων η ημερομηνία έκδοσης, ο γενικός α/α του εκδιδόμενου Δελτίου «Ζ» και η αναγραφόμενη τελική γενική ημερήσια ΠΑΗΨΣ. Το Δελτίο αυτό πρέπει να είναι σύμφωνο με τις διατάξεις των τεχνικών προδιαγραφών ΦΗΜ (παράγραφος 2.7. του

Β.7.2. Απόκτηση νέας ΕΑΦΔΣΣ Στην περίπτωση απόκτησης νέας αχρησιμοποίητης ΕΑΦΔΣΣ, για την έκδοση του Δελτίου Ημερήσιας Φορολογικής Αναφοράς Σήμανσης Στοιχείων (ΔΗΦΑΣΣ) - «Ζ», δεν απαιτείται να έχουν προηγηθεί σημάνσεις εκδοθέντων στοιχείων.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην απόδειξη λιανικής πώλησης που εκδίδει ο φορολογικός μηχανισμός της ατομικής του επιχείρησης, αναγράφεται η πλήρης διεύθυνση, ο ΑΦΜ και η αρμόδια ΔΟΥ, ώστε να μην υπάρχει η παραμικρή αμφιβολία για τον φορολογικά υπεύθυνο. Δεν αναγράφεται όμως το πλήρες όνομα του ως ιδιοκτήτη (φυσικού προσώπου) αλλά ο διακριτικός τίτλος της ατομικής του επιχείρησης, κάτι που του υπέδειξε ο τεχνικός που τοποθέτησε την ταμειακή μηχανή ότι δύναται να πράξει.

Επειδή, σύμφωνα με την από **2/9/2019** έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Καβάλας, κατά τον χρόνο του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών από τον φορολογικό μηχανισμό με αριθ. μητρώου, παραλείπεται η αναγραφή του πλήρους ονόματος του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών όπως προβλέπεται από το άρθρο 12 παρ. 2δ' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.4174/13 (ΚΦΔ). Ειδικότερα, αναγράφονται τα παρακάτω στοιχεία:

Διακριτικός τίτλος:

Αντικείμενο:

Δ/ση:

Α.Φ.Μ.:

Δ.Ο.Υ.:

Τηλέφωνο:

δηλαδή, δεν αναγράφεται το επώνυμο, όνομα και πατρώνυμο, του προσφεύγοντος του **του**, με **ΑΦΜ:**..... (ατομική επιχείρηση), παρά μόνο ο διακριτικός τίτλος αυτής «.....», το οποίο είναι και το επώνυμο της μητέρας του. Σύμφωνα με τον έλεγχο η παραπάνω διαπιστωθείσα παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 ια' και 2 στ' του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, και τα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis:

- Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έκανε έναρξη στις **13/3/2006** στην διεύθυνση στην και στη συνέχεια στις **9/2/2015** μετέφερε την έδρα της στην οδό Εκτός της έδρας δε διαθέτει άλλες εγκαταστάσεις.
- Κύρια δραστηριότητά της αποτελεί η παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων (κωδ. 10711200) και δευτερεύουσες δραστηριότητες οι ακόλουθες:

Κωδικός	Περιγραφή	Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Λήξης
46361302	Χονδρικό εμπόριο ειδών ζαχαροπλαστικής γενικά	01/12/2008	
47241610	Λιανικό εμπόριο φρέσκων ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων	01/12/2008	
47241701	Λιανικό εμπόριο διατηρημένων γλυκών με βάση τη ζάχαρη και παρόμοιων ειδών	01/12/2008	
47241703	Λιανικό εμπόριο παγωτού, χύμα η τυποποιημένου	01/12/2008	
56101113	Υπηρεσίες παροχής γλυκών, παγωτών κλπ από ζαχαροπλαστείο, γαλακτοζαχαροπλαστείο, καφεζαχαροπλαστείο, με παροχή σεβρίσματος	01/12/2008	

- Από τα στοιχεία της καρτέλας φορολογικών ταμειακών μηχανών του Taxis, για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με **ΑΦΜ**:..... προκύπτουν τα εξής:

Αρ. Μητρώου	Τύπος ΦΤΜ	Αρ. Εγκ.	Ημ/νία Έναρξης	Ημ. Παύσης	Κωδ. Παύσης
.....		0	15/12/2016		
.....		0	15/07/2013	19/08/2019	41
.....		0	16/06/2006	15/07/2013	23

- Σύμφωνα με τα στοιχεία λειτουργίας φορολογικών ταμειακών μηχανών του Taxis, ο προσφεύγων αγόρασε στις 15/12/2016 από την προμηθεύτρια εταιρία «.....» με **ΑΦΜ**:..... τον φορολογικό μηχανισμό με αρ. μητρώου με κωδ. τύπου ΦΤΜ που ανήκει στην κατηγορία των Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και δήλωσε έναρξη λειτουργίας αυτού στις 15/12/2016.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο φορολογικός μηχανισμός με αρ. μητρώου και κωδ. τύπου ΦΤΜ έχει δηλωθεί από τον προσφεύγοντα στην φορολογική αρχή, και ότι, εκτός του διακριτικού τίτλου αντί του πλήρους ονόματος του φυσικού προσώπου, στις εν λόγω εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης αναγράφονται τα λοιπά στοιχεία που προβλέπονται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014, ώστε η επιχείρηση να ταυτοποιείται πλήρως με βάση τον ΑΦΜ, τη διεύθυνση, το αντικείμενο δραστηριότητας, την αρμόδια ΔΟΥ και τον αριθμό τηλεφώνου, περαιτέρω από τον έλεγχο της ΔΟΥ Καβάλας δε διαπιστώθηκε μη ταυτοποίηση των σχετικών συναλλαγών, μη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Κατά συνέπεια η αρμόδια ελεγκτική αρχή μη ορθώς επέβαλε την κύρωση του άρθρου 54 παρ. 1 α΄ και 2 στ΄ του Ν.4174/2013 περί έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό ο οποίος δε λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 54 παρ.1 περ. ια΄ και παρ.2 περ. στ΄ του Ν.4174/2013 του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη

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 & 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.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση η προσβαλλόμενη πράξη με αριθ. – **2/9/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, τροποποιείται με την **επικύρωση** της παράβασης της περίπτωσης α) περί μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης σε μία περίπτωση, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 πρόστιμο ύψους **250,00€** και την **ακύρωση** της παράβασης της περίπτωσης β) περί έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από μηχανισμό με αριθμό μητρώου που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 περ. ια΄ και 2 περ. στ΄ του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, πρόστιμο ύψους **500,00€**.

Συγκεκριμένα ως εξής:

Η με αριθ. – 2/9/2019 πράξη επιβολής προστίμου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Περ. α΄- Άρθρο 58 ^Α του Ν.4174/2013	250,00€	250,00€
Περ. β΄- Άρθρο 54 παρ.1 ια΄ και 2 στ΄ του Ν.4174/2013	500,00€	0,00€
Συνολικό ποσό	750,00€	250,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της από **4/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**:..... και την τροποποίηση της με αριθ. – **2/9/2019** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας.

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

Φορολογικό έτος 2019

- Η με αριθ. – **2/9/2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013
-

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	750,00€	250,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.