



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/7/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1008

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).

δ. την 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **5-4-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ΠΑΤΡΑ, επί της οδού κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Ημ/νία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2017	36.565,36€
2		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2018	46.434,64€
3		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2019	39.136,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5-4-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 28-2-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού 36.565,36€, διότι κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 10.782 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 76.260,60€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 18.282,68€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 94.543,28€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

Με την με αριθ. / 28-2-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού 46.434,64€, διότι κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 13.076 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 96.840,69€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 23.217,32€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 120.058,01€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

Με την με αριθ. / 28-2-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού 39.136,00€, διότι κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 12.998 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 105.441,13€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 19.568,00€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 125.009,13€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι οι «.....». Η

προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ./ 28-6-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ, καθώς και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των παραγγελιών που ελήφθησαν μέσω των ιστοσελίδων «www.....gr», «www.....gr» και «www.....gr» και εκτελέστηκαν από την προσφεύγουσα και των εκδοθέντων, από την εν χρήσει ΦΤΜ με αριθ. μητρώου τύπου, Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, δεν εξέδωσε συνολικά 36.586 ΑΛΠ για ηλεκτρονικές παραγγελίες που εκτέλεσε και τις οποίες είχε προηγουμένως λάβει μέσω των ως άνω διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας φαγητού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251). Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα:

- κατά το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 10.782 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 76.260,60€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 18.282,68€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 94.543,28€,
- κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 13.076 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 96.840,69€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 23.217,32€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 120.058,01€ και
- κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 12.998 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 105.441,13€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 19.568,00€, ήτοι συνολικής αξίας, ποσού 125.009,13€.

Έπειτα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε το με αριθ. πρωτ./ 7-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και τον με αριθ./ 7-12-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 9-12-2022.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ./ 27-12-2022 Υπόμνημα, με το οποίο αμφισβήτησε ευθέως τόσο την ορθότητα, όσο και την νομιμότητα του Σ.Δ.Ε. και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, ισχυριζόμενη έλλειψη αιτιολογίας του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ καθώς και τα πορίσματά του βασίστηκαν σε αποσπασματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις/διασταυρώσεις καθώς και σε αβάσιμες εικασίες. Ο έλεγχος αγνόησε τα πραγματικά περιστατικά, παραβλέποντας τις ακυρώσεις και τις τροποποιήσεις των τελικών παραγγελιών (ως αυτές παραδόθηκαν), σε σχέση με τις αρχικές.

Κατόπιν των ως άνω αναφερομένων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας. Συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των με αριθ. / 28-2-2023 προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμων, φορολογικών ετών 2017, 2018 & 2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του ν.2690/1999. Επιπλέον, οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων διαφέρουν από τον με αριθ. / 7-12-2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου.

2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες παραβάσεις, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Επίσης, δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, περί υποτροπής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά

αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. ...

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. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» 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.

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. ...

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.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, όπως αυτές παρατίθενται αυτούσιες στην με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΙV. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται ότι:

«...»

Την 27/08/2020 εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η εντολή/204198 κατόπιν του με αριθ. πρωτοκόλλου/02-07-2020 εμπιστευτικού πληροφοριακού δελτίου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας το οποίο διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτοκόλλου/09-07-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας. Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής ελέγχου, οι ελεγκτές μεταβήκαμε στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας στην οδό στην (έναρξη ελέγχου 29/08/2020, ώρα 23:25) και αφού γνωστοποιήσαμε την ιδιότητά μας στην, προβήκαμε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση

φορολογικών στοιχείων. Αρχικά ζητήσαμε για τους σκοπούς του ελέγχου μια απόδειξη λιανικής πώλησης αξίας 0,10€ από τον χρησιμοποιούμενο φορολογικό μηχανισμό προς θεώρηση των αποδείξεων μέχρι την ώρα της εισόδου του ελέγχου καθώς και ημερήσια αναφορά Χ, και η ελεγχόμενη εξέδωσε και μας παρέδωσε την ζητηθείσα απόδειξη λιανικής πώλησης με αριθμό Μητρώου καθώς και ημερήσια αναφορά Χ συνολικής αξίας 397,40 ευρώ.

Στη συνέχεια της επιδώσαμε την υπ' αριθμ. /2020 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων (ημερομηνία και ώρα επίδοσης 30/08/2020 και 00:40) με την οποία της ζητήσαμε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου για τα έτη 2017, 2018 και 2019 τα παρακάτω:

- Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία)
- Συμβάσεις με επιχειρήσεις διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελιών φαγητού και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που έλαβε από αυτές
- Τα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt κτλ) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου
- Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ
- Κινήσεις επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών

Την 30/10/2020, αφού συγκεντρώσαμε τα ζητηθέντα με την /2020 Πρόσκληση τα οποία μας απέστειλε η επιχείρηση μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (αρ. πρωτ. Εισερχομένων /2020, /2020, /2020, /2020, /2020, /2020, /2020, /2020 και /2020), εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας συντάξαμε την υπ' αριθμ. /2020 Έκθεση Κατάσχεσης με τα παρακάτω:

1. Βιβλίο εσόδων – εξόδων φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 σε ηλεκτρονική μορφή
2. Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (Ε1, Ε3) 2017, 2018, 2019 σε ηλεκτρονική μορφή
3. Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2017, 2018, 2019 σε ηλεκτρονική μορφή
4. Σύμβαση με «..... Α.Ε.» και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της Α.Ε. σε ηλεκτρονική μορφή
5. Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της Α.Ε. και σύμβαση με αυτή σε ηλεκτρονική μορφή
6. Σύμβαση και Τ.Π.Υ. από ΙΚΕ σε ηλεκτρονική μορφή
7. Ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt, s.txt) του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου
8. Κινήσεις λογαριασμού και λογαριασμών και της τράπεζας

Την εν λόγω έκθεση κατάσχεσης (Β' Στέλεχος) αποστείλαμε στην ΥΕΔΔΕ Πάτρας με το με αριθμ. πρωτοκόλλου /30-10-2020 διαβιβαστικό της υπηρεσίας μας προς επίδοση στην ελεγχόμενη. Την 08/12/2020 παραλάβαμε το με αριθμ. πρωτοκόλλου /04-12-2020 διαβιβαστικό της ΥΕΔΔΕ Πάτρας με το οποίο μας απέστειλε την έκθεση επίδοσης της υπ' αριθμ. /2020 Έκθεσης Κατάσχεσης. Σύμφωνα με αυτήν η εν λόγω έκθεση κατάσχεσης επιδόθηκε στον σύζυγο της ελεγχόμενης, την 04/12/2020.

Την 10/12/2020, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /232319 εντολή επεξεργασίας των κατασχεθέντων με την υπ' αριθμ. /2020 Έκθεση Κατάσχεσης από τους υπαλλήλους α) και β), για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 η οποία αντικαταστάθηκε την 29/12/2021 από την εντολή, η οποία με τη σειρά της αντικαταστάθηκε την 28/06/2022 από την εντολή Οι παραπάνω εντολές ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη με τις με αριθμ. πρωτοκόλλου /14-12-2020, /29-12-2021 και /06-07-2022 (αντίστοιχα) Γνωστοποιήσεις ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου – προστίμου.

Στα πλαίσια του ελέγχου και σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτοκόλλου/02-07-2020 εμπιστευτικό πληροφοριακό δελτίο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε., οι παραπάνω αναφερόμενοι υπάλληλοι αποστείλαμε την 16/12/2020 τα με αριθμ. πρωτοκόλλου ΕΜΠ Αιτήματα Παροχής Στοιχείων – Πληροφοριών προς τις διαδικτυακές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού «..... Α.Ε.», «..... ΙΚΕ» και «..... Α.Ε.» αντίστοιχα, καθώς σύμφωνα με τις καταστάσεις ΜΥΦ της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά την περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2019 λάμβανε υπηρεσίες από τις επιχειρήσεις αυτές. Με τα παραπάνω έγγραφα της υπηρεσίας μας ζητήσαμε από τις εν λόγω επιχειρήσεις να μας αποστείλουν αναλυτικά στοιχεία σχετικά με τις παραγγελίες που έλαβαν για λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης και εκτελέστηκαν από αυτή.

Την 11/03/2021 λάβαμε, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τα ζητηθέντα στοιχεία από την επιχείρηση «..... Α.Ε.», η οποία για την περίοδο εκείνη διαχειριζόταν τις ιστοσελίδες «www.....gr», «www.....gr» και «www.....gr» και την 05/02/2021 λάβαμε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τα στοιχεία που είχαμε ζητήσει από την «..... ΙΚΕ».

Μετά την συγκέντρωση των παραπάνω στοιχείων διενεργήσαμε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των παραγγελιών που ελήφθησαν μέσω των ιστοσελίδων «www.....gr», «www.....gr» και «www.....gr» και εκτέλεσε η επιχείρηση και των αποδείξεων λιανικής πώλησης που εξέδωσε η επιχείρηση από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου Επειδή ο χρόνος που μεσολαβεί από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι την εκτέλεσή της δεν είναι συγκεκριμένος αλλά ούτε και αόριστος, καθώς υφίσταται υποχρέωση της οντότητας να παραδώσει τα είδη της παραγγελίας εντός εύλογου χρόνου, ο οποίος χρόνος μάλιστα δηλώνεται κατά την παραγγελία στην ηλεκτρονική πλατφόρμα εκτέλεσης της παραγγελίας (ενδεικτικά αναφέρεται από 20 για κοντινά καταστήματα έως 50 λεπτά σε περίπτωση φόρτου), στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος έλαβε ως μέγιστο χρόνο εκτέλεσης της παραγγελίας δύο ώρες από την ακριβή ώρα της παραγγελίας. Έτσι η αντιπαραβολή παραγγελίας και εκδοθείσας Α.Λ.Π. έγινε σε εύρος δύο ωρών από την ακριβή ώρα της παραγγελίας.

Από τον έλεγχο διαπιστώσαμε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδωσε 36.856 αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο για ηλεκτρονικές παραγγελίες που εκτέλεσε και τις οποίες έλαβε μέσω των διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας φαγητούgr,gr καιgr συνολικής αξίας 339.610,42€ (καθαρής αξίας 278.542,42€ πλέον ΦΠΑ 61.068,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και τις διατάξεις του Ν.2859/2000 άρθρο 38.

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδωσε:

Από 01/01/2017 έως 31/12/2017: 10.782 αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 94.543,28€ - καθαρής αξίας 76.260,60€ πλέον ΦΠΑ 18.282,68€.

Από 01/01/2018 έως 31/12/2018: 13.076 αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 120.058,01€ - καθαρής αξίας 96.840,69€ πλέον ΦΠΑ 23.217,32€.

Από 01/01/2019 έως 31/12/2019: 12.998 αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 125.009,13€ - καθαρής αξίας 105.441,13€ πλέον ΦΠΑ 19.568,00€.

Αναλυτικότερα, η συνολική αξία των ηλεκτρονικών παραγγελιών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης ή άλλο φορολογικό στοιχείο, διαχωρίστηκαν ανά συντελεστή Φ.Π.Α. (σύμφωνα με τα πωληθέντα ανά παραγγελία είδη) και παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα ανά φορολογικό έτος και ανά ημερολογιακό τρίμηνο.

		Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2017	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	44,00	38,94	5,06
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	27.960,45	22.548,75	5.411,70
	ΣΥΝΟΛΑ	28.004,45	22.587,69	5.416,76
Β ΤΡΙΜΗΝΟ 2017	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	37,50	33,19	4,31
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	23.524,10	18.971,05	4.553,05
	ΣΥΝΟΛΑ	23.561,60	19.004,24	4.557,36
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ 2017	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	47,00	41,59	5,41
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	14.256,33	11.497,04	2.759,29
	ΣΥΝΟΛΑ	14.303,33	11.538,63	2.764,70
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ 2017	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	75,50	66,81	8,69
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	28.598,40	23.063,23	5.535,17
	ΣΥΝΟΛΑ	28.673,90	23.130,04	5.543,86
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2017	ΣΥΝΟΛΑ	94.543,28	76.260,60	18.282,68
Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	56,00	49,56	6,44
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	39.772,75	32.074,80	7.697,95
	ΣΥΝΟΛΑ	39.828,75	32.124,36	7.704,39
Β ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	49,50	43,81	5,69
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	21.671,33	17.476,88	4.194,45
	ΣΥΝΟΛΑ	21.720,83	17.520,69	4.200,14
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	63,00	55,75	7,25
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	17.250,00	13.911,29	3.338,71
	ΣΥΝΟΛΑ	17.313,00	13.967,04	3.345,96
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ 2018	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	82,50	73,01	9,49
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	41.112,93	33.155,59	7.957,34
	ΣΥΝΟΛΑ	41.195,43	33.228,60	7.966,83
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	ΣΥΝΟΛΑ	120.058,01	96.840,69	23.217,32
Α ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	94,50	83,63	10,87
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	49.289,14	39.749,31	9.539,83
	ΣΥΝΟΛΑ	49.383,64	39.832,94	9.550,70
Β ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	13.522,80	11.967,08	1.555,72
	 13%	-1.574,05	-1.392,96	-181,09
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	17.362,20	14.001,77	3.360,43

	 24%	-2.087,87	-1.683,77	-404,10
	ΣΥΝΟΛΑ	27.223,08	22.892,12	4.330,96
Γ ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	16.434,00	14.543,36	1.890,64
	 13%	-1.829,12	-1.618,69	-210,43
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	537,90	433,79	104,11
	 24%	-56,57	-45,62	-10,95
	ΣΥΝΟΛΑ	15.086,21	13.312,84	1.773,37
Δ ΤΡΙΜΗΝΟ 2019	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 13%	36.758,10	32.529,29	4.228,81
	 13%	-4.462,49	-3.949,11	-513,38
	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 24%	1.158,60	934,35	224,25
	 24%	-138,01	-111,30	-26,71
	ΣΥΝΟΛΑ	33.316,20	29.403,23	3.912,97
ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2019	ΣΥΝΟΛΑ	125.009,13	105.441,13	19.568,00
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΩΝ 2017, 2018, 2019		339.610,42	278.542,42	61.068,00
				50%
ΠΡΟΣΤΙΜΟ 58Α				30.534,00

Όσον αφορά τα offer και coupon που αποτελούν έκπτωση επί της παραγγελίας, ο ΦΠΑ επί αυτών για την περίοδο από 01/01/2017 έως 19/05/2019 που σχεδόν το σύνολο των πωληθέντων ειδών της επιχείρησης είχε ΦΠΑ 24% υπολογίστηκε σε αυτό το ποσοστό και από 20/05/2019 έως 31/12/2019 υπολογίστηκε με αναγωγή που έγινε με βάση το ποσοστό των ειδών των παραγγελιών που αναλογούσε σε ΦΠΑ 13% (97%) και το ποσοστό που αναλογούσε σε ΦΠΑ 24% (3%).

Αναλυτικά οι ηλεκτρονικές παραγγελίες για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, με τα πωληθέντα ανά παραγγελία είδη και τον ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτά, ανά έτος και ανά τρίμηνο, αποτυπώνονται σε CD οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση ελέγχου. ...».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε και επέδωσε, την 9-12-2022 στην προσφεύγουσα:

1) το με αριθ. πρωτ. / 7-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με συνημμένο πίνακα, στον οποίο αποτυπώθηκε ο αριθμός της παραγγελίας, η ημερομηνία και ώρα που αυτή παραλήφθηκε και η συνολική αξία κάθε παραγγελίας που εκτέλεσε η επιχείρηση για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία

και

2) τον με αριθ. / 7-12-2022 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, συνολικού ποσού 30.534,00€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. / 27-12-2022 Υπόμνημα, με το οποίο αμφισβήτησε ευθέως τόσο την ορθότητα, όσο και την νομιμότητα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του

ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, λόγω αρμοδιότητας. Συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκαν οι με αριθ. / 28-2-2023 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι υφίσταται παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του ν.2690/1999.

Επειδή, τα πορίσματα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ αποτυπώθηκαν στο με αριθ. πρωτ. / 7-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) με συνημμένο πίνακα, στον οποίο υφίσταται ο αριθμός της παραγγελίας, η ημερομηνία και ώρα που αυτή παραλήφθηκε και η συνολική αξία κάθε παραγγελίας που εκτέλεσε η επιχείρηση για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το με αριθ. / 27-12-2022 Υπόμνημά της επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε. αμφισβήτησε τα ελεγκτικά πορίσματα, με την αιτιολογία ότι ο έλεγχος δεν της παρείχε στοιχεία ή διευκρινίσεις, που να άγουν σε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με αυτή που απορρέει από τις υποβληθείσες δηλώσεις των οικείων φορολογικών ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αυτούσιες στην με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και συγκεκριμένα στην σελίδα 7/9 αυτής αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «... εφόσον η επιχείρηση δεν αντικρούει με το υπόμνημά της επί της ουσίας καμία από τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν και αποτυπώθηκαν στο ΣΔΕ / 2022 αλλά ούτε ζήτησε άλλα στοιχεία ή διευκρινίσεις, ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ...».

Επειδή, το ανωτέρω ΣΔΕ που επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 9-12-2022 περιείχε όλα τα πραγματικά δεδομένα, που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο, προκειμένου να διαπιστωθούν οι επίμαχες παραβάσεις, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στη υπό κρίση προσφυγή, όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, το πρόστιμο του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ διαμορφώθηκε στο 200% επί του φόρου εκάστου μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, καθότι όπως προκύπτει από την εικόνα της προσφεύγουσας στο **taxis** η προσφεύγουσα προέβη πολλάκις σε εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε ολοσχερή εξόφληση των προγενέστερων πράξεων επιβολής προστίμων, για τις οποίες δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Συνεπεία των ανωτέρω, τεκμαίρεται ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση των εν λόγω παραβάσεων, που αφορούν τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Ως εκ τούτου, ορθώς εφαρμόστηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ οι διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, περί

υποτροπής και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη κλήσης σε ακρόαση και μη υποτροπής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα τόσο με το με αριθ. / 27-12-2022 Υπόμνημα επί του ανωτέρω Σ.Δ.Ε., όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τα πορίσματα του ελέγχου βασίστηκαν σε αποσπασματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις/διασταυρώσεις καθώς και σε αβάσιμες εικασίες και όχι στα πραγματικά περιστατικά των επίμαχων συναλλαγών.

Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι προκειμένου να είναι σε θέση να εξυπηρετήσει τις ανάγκες των πελατών της ηλεκτρονικά συνεργάζεται με την εταιρεία «..... Α.Ε.». Περιγράφει δε έκαστο στάδιο μιας ηλεκτρονικής παραγγελιοληψίας, τονίζοντας την πολυπλοκότητα που ενδέχεται να παρουσιάζει μία ηλεκτρονική συναλλαγή, λόγω απρόβλεπτων/αστάθμητων παραγόντων (πχ. τροποποίηση παραγγελίας που συνεπάγεται αλλαγή στο τελικό κόστος, φόρτος εργασίας που συνεπάγεται είτε έκπτωση στην τελική τιμή της παραγγελίας λόγω χρονοκαθυστερήσης είτε ακύρωση αυτής, καθ' αυτή ακύρωση παραγγελίας, παραγγελίες που δίδονται αρκετές ώρες πριν τον αιτούμενο χρόνο παράδοσης, κλπ.). Συνεπεία της τεχνικής αδυναμίας παρακολούθησης όλων των παραμέτρων του συστήματος των ηλεκτρονικών παραγγελιών από την ανωτέρω συνεργαζόμενη εταιρεία-πάροχο υφίσταται πληθώρα περιπτώσεων, όπου στο ηλεκτρονικό σύστημα αυτής δεν καταγράφονται, ήτοι:

Α) τυχόν αλλαγές στις παραγγελίες, οι οποίες πραγματοποιούνται από τους πελάτες μετά την οριστικοποίηση και υποβολή της ηλεκτρονικής παραγγελίας,

Β) η χρέωση χρήσεως σακούλας,

Γ) οι ακυρωμένες παραγγελίες, οι οποίες ακυρώνονται κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας του πελάτη με την επιχείρηση της προσφεύγουσας,

Δ) παραγγελίες, για τις οποίες υπάρχει χρονική απόκλιση μεγαλύτερη των δύο (2) ωρών, μεταξύ του χρόνου τοποθέτησεως της παραγγελίας και του χρόνου εκτελέσεως αυτής.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Α & Γ

Επειδή, τα στοιχεία των ακυρώσεων/τροποποιήσεων των ηλεκτρονικών παραγγελιών κατά κανόνα καταγράφονται στο σύστημα παραγγελιοληψίας τόσο της εταιρείας- παρόχου «..... Α.Ε.» όσο και της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ώστε να είναι εφικτή η εξακρίβωση των στοιχείων της τελικής παραγγελίας (ποσότητες, τιμές, κτλ.) κάθε πελάτη ώστε

1) να μπορούν να διευθετηθούν τυχόν διαφορές με αυτόν και

2) να είναι εφικτός ο προσδιορισμός της ποσοστιαίας αμοιβής της εταιρείας-παρόχου «..... Α.Ε..

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της σύμβαση που να διευκρινίζει το πλαίσιο και τους όρους συνεργασίας με την ανωτέρω εταιρεία-πάροχο «..... Α.Ε.», καθώς και τι προβλέπεται στις περιπτώσεις ακύρωσης ή τροποποίησης μίας παραγγελίας.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Β

Επειδή, η τιμή χρέωσης της σακούλας εμπεριέχεται στην τελική τιμή κάθε παραγγελίας, καθότι στις διαδικτυακές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού μετά από την καταχώρηση παραγγελίας έκαστου πελάτη εμφανίζεται η τελική τιμή, η οποία δύναται να προεξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσω πληρωμής.

- ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Δ

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη το σύστημα λειτουργίας των ηλεκτρονικών παραγγελιών έλαβε ως μέγιστο χρόνο εκτέλεσης μίας παραγγελίας, το χρονικό διάστημα των δύο (2) ωρών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να καταρρίπτουν την παραπάνω παραδοχή του ελέγχου.

Επειδή, το ανωτέρω χρονικό εύρος εκτέλεσης μίας παραγγελίας κρίνεται εύλογο βάσει της κοινής λογικής και πείρας.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί μη υποτροπής αναφορικά με τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αντίστοιχα, αβασίμως προβάλλεται καθότι σύμφωνα με τα ανωτέρω πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, η υποτροπή αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, **προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου.** Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε **να γνωρίζει εκ των προτέρων** την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. **Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία**

ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.(ΔΕΔ Θεσ/κης/2021).

Επειδή, από τα στοιχεία των συστημάτων Taxis και Elenxis καθώς και τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, σε επιτόπιο έλεγχο, που είχε διενεργηθεί για το φορολογικό έτος 2018, συνεπεία της με αριθ. /2018 εντολής μερικού ελέγχου είχε εκδοθεί η με αριθ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ για την διάπραξη της παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για 1^η φορά.

Επειδή, από τα στοιχεία των συστημάτων Taxis και Elenxis προκύπτει ότι κατά την περίοδο 1/1 – 31/12/2017 δεν εκδόθηκε οριστική πράξη επιβολής προστίμου, που να αφορά τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, περί υποτροπής, δεδομένου ότι αυτές είναι στενά ερμηνευτές και προϋποθέτουν την εκ των προτέρων γνώση της αρχικής παράβασης.

Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων, γίνεται μερικώς δεκτός, ήτοι αποδεκτός για το έτος 2017 και απορριπτέος για τα έτη 2018 και 2019.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 12-1-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ΚΦΔ και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. / 28-2-2023 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 5-4-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Ημ/νία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος
1		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2018
2		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2019

και

Β) την τροποποίηση της κάτωθι πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Ημ/νία επίδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος
-----	--------------	-----------------------	------------------------	-----------------	-----------

1		28-2-2023	8-3-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2017
---	-------	-----------	----------	-------------------------------------	------

1. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/ 28-2-2023) Φορ. έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 9.141,34€ [18.282,68€ (Αξία ΦΠΑ) Χ 50%]

2. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/ 28-2-2023) Φορ. έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 46.434,64€

3. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/ 28-2-2023) Φορ. έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 39.136,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η 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.