



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 04/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1157

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, με διεύθυνση στα Αττικής, επί της οδού αρ., η οποία τελεί υπό εκκαθάριση και εκπροσωπείται νόμιμα από τους πρώην ομόρρυθμους εταίρους και εκκαθαριστές, α) τον με ΑΦΜ:, κάτοικο, επί της οδού

ΑΤΤΙΚΗΣ 21-23 και β) την, με ΑΦΜ:, κάτοικο, επί της οδού, κατά :

α) Της υπ' αριθμ. /08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ,

β) Της υπ' αριθμ. /08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ,

γ) Της υπ' αριθμ. /08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ,

δ) Της υπ' αριθμ. /08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/01/2023 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία « Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία τελεί υπό εκκαθάριση και εκπροσωπείται νόμιμα από τους πρώην ομόρρυθμους εταίρους και εκκαθαριστές, α) τον με ΑΦΜ: και β) την, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. / 08-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 9.532,53€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης οκτώ χιλιάδων διακοσίων εβδομήντα πέντε (8.275) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών- σε διάφορους πελάτες, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 98.502,83€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

- Με την υπ' αριθμ./ 08-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 9.109,82€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης δέκα χιλιάδων εννιακοσίων τριάντα μίας (10.931) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών-
..... σε διάφορους πελάτες, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 125.772,32€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

- Με την υπ' αριθμ./ 08-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 2.974,97€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης τριών χιλιάδων εννιακοσίων πενήντα οκτώ (3.958) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών-
..... σε διάφορους πελάτες, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 51.718,72€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

- Με την υπ' αριθμ./ 08-03-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 3.013,66€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., λόγω μη έκδοσης τεσσάρων χιλιάδων τριάντα μίας (4.031) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών και-
..... σε διάφορους πελάτες, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 52.391,42€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 31/01/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, (Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ), η οποία συντάχθηκε συνεπεία των υπ' αριθ. /2022 και /2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό /2022 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση με την επωνυμία « ΣΙΑ Ο.Ε.» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ: και με κύριο αντικείμενο εργασιών «.....», συνεπεία του υπ' αριθμ. /2021 Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο αναφέρεται σε επιχειρήσεις που δέχονται μεγάλο όγκο ηλεκτρονικών παραγγελιών, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία, που δραστηριοποιείται στο χώρο της εστίασης.

Σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 31/01/2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του νόμου 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέκυψαν τα εξής:

«Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2018 έως 2021 δεν εξέδωσε είκοσι επτά χιλιάδες εκατόν ενενήντα πέντε (27.195) Α.Λ.Π., συνολικής αξίας τριακοσίων είκοσι οκτώ χιλιάδων τριακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και είκοσι εννέα λεπτών (328.385,29€). Αναλυτικά ανά έτος:

Χρήση 2018:

Δεν εξέδωσε οκτώ χιλιάδες διακόσιες εβδομήντα πέντε (8.275) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 98.502,83€ (καθαρή αξίας 79.437,77€ πλέον Φ.Π.Α. 19.065,06€)

Χρήση 2019:

Δεν εξέδωσε δέκα χιλιάδες εννιακόσιες τριάντα μία (10.931) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 125.772,32€ (καθαρή αξίας 107.552,68€ πλέον Φ.Π.Α. 18.219,64€)

Χρήση 2020:

Δεν εξέδωσε τρεις χιλιάδες εννιακόσιες πενήντα οκτώ (3.958) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 51.718,72€ (καθαρή αξία 45.768,78€ πλέον Φ.Π.Α. 5.949,94€), και

Χρήση 2021:

Δεν εξέδωσε τέσσερεις χιλιάδες τριάντα μία (4.031) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 52.391,42€ (καθαρή αξία 46.364,09€ πλέον Φ.Π.Α. 6.027,33€)

για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών σε διάφορους πελάτες όπως αναλυτικά παρατίθεται

στο αρχείο με τίτλο "ΣΔΕ10 10 22.xlsx" στον συνημμένο στην παρούσα έκθεση οπτικό δίσκο, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).»

Κατόπιν, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με έγγραφό της απέστειλε, λόγω αρμοδιότητας, τον φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, η οποία εξέδωσε και κοινοποίησε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στους προσφεύγοντες.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτούνται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων από την επιχείρησή τους για τα φορολογικά έτη 2018 έως και 2021, γιατί ο έλεγχος στηρίχθηκε σε ανακριβή πληροφοριακά στοιχεία και εφάρμοσε εσφαλμένο και αυθαίρετο τρόπο υπολογισμού, μη λαμβάνοντας υπόψη τα συναλλακτικά ήθη της αγοράς και ορισμένους παραμέτρους της διαδικασίας και εκτέλεσης των παραγγελιών κατά τη λειτουργία τέτοιου είδους καταστημάτων, επισημαίνοντας κυρίως ότι κατά τη συνήθη πρακτική μια ηλεκτρονική παραγγελία μπορεί είτε να ακυρωθεί είτε να αλλάξει / διορθωθεί ως προς ορισμένα στοιχεία της, κατόπιν πλέον τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον πελάτη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του Κ.Φ.Δ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του 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 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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....».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Πληροφορίες από τρίτους» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης...».

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ/02.05.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης

των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας....7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:...στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων – Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά.

5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων.

5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών.

5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ).

5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων.

5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι «Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ.

5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου.

5.2.3. Ειδικότερα όλα τα αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ – ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ».

5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοση τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928.

5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής :, όπου ΥΥ είναι το έτος, ο μήνας ΜΜ και DD η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη, (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και ε) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928).....

5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων A...F). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore)

ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο).

5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το επέκταμα «.txt».

5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.» . Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : όπου YYYY το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίσματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Z είναι αυτός όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη , δηλαδή ο αριθμός Z της προηγούμενης ημέρας αυξημένος κατά 1. Η ΠΑΗΨΣ δεν λαμβάνει υπόψη της τα διαχωριστικά semicolon. Η κάθε γραμμή του αρχείου τελειώνει με <CR> <LF> Το ειδικό αυτό αρχείο ακολουθίας πεδίων, μετά την έκδοση του Z, φυλάσσεται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ με μορφή αρχείου ASCII (.txt).....

5.5. «Υπογραφή» Ημερήσιων Δεδομένων και έκδοση σχετικού Δελτίου

5.5.1. Με την έκδοση (αμέσως μετά την ολοκλήρωση) του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» τα δεδομένα των υπογραφών των φορολογικών αποδείξεων καθώς και τα δεδομένα των αρχείων _e.txt για αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ, της Εσωτερικής Προσωρινής Μνήμης Ημερήσιας Αποθήκευσης Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών στοιχείων και Δελτίων (αρχεία b.txt, e.txt), πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού standard αλγορίθμου SHA-1. Το λογισμικό του ΦΗΜ παράγει:

A.) Μια γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των υπογραφών των b.txt - εκδοθέντων αποδείξεων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Z», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό.

Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», (γ) τα 10 ψηφία της ημερομηνίας και ώρας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : YYMMDDHHmm, όπου YY είναι το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα και mm τα λεπτά, (δ) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “c”

καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο). Ειδικά για την περίπτωση των ταξιμέτρου που περιγράφεται στο άρθρο 15 του κεφαλαίου αυτού, το τμήμα (α) του ονόματος αποτελείται από τα 2 γράμματα έγκρισης + αριθμός θέσης εκμεταλλευτή (1 ψηφίο) +8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά.

B.) Μια δεύτερη γενική ημερήσια «σύνοψη – υπογραφή» όλων των e.txt αρχείων, αποθηκεύει αυτή την σύνοψη – υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη.

Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “d” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο).

5.5.2. Ο ειδικός αριθμός - «υπογραφής» που δημιουργήθηκε μετά την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» και την εγγραφή των σχετικών δεδομένων στη φορολογική μνήμη, εγγράφεται σαν ιδιαίτερη εγγραφή στη Φορολογική Μνήμη, μαζί με την ημερομηνία και ώρα, και εκτυπώνεται σε ειδικό δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων - δελτίων, στο οποίο εκτός του ίδιου του αριθμού, περιλαμβάνει τα στοιχεία του κατόχου της ΦΤΜ, τη χαρακτηριστική ένδειξη «Δελτίο ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ» την ημερομηνία και ώρα καθώς και τον Αρ. Μητρώου του ΦΗΜ.

5.5.3. Το Δελτίο Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, εκδίδεται αυτομάτως, (χωρίς την παρέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο του χειριστή του ΦΗΜ), με την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα αυτής της εκτύπωσης και δεν αποθηκεύεται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων.

5.5.4 Όλες οι Φορολογικές Αποδείξεις της ημέρας και οι ΠΑΗΨ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) μεταφέρονται στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει και το οποίο περιγράφεται στην συνέχεια στην παρ. 5.7.1.

5.6. Ημερήσια Ηλεκτρονική Μεταφορά Δελτίων.....

5.6.1.1. Μετά την έκδοση του Δελτίου Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, με κατάλληλους χειρισμούς, γίνεται η μεταφορά των παραχθέντων αρχείων των Φορολογικών Αποδείξεων της ημέρας και ΠΑΗΨ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) για μόνιμη αποθήκευση και διαφύλαξη (όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό ηλεκτρονικό, μαγνητικό ή οπτικό μέσο (διασυνδεδεμένο εξωτερικά ή και εμβυσματούμενο - αποσπώμενο του ΦΗΜ).....

5.7.1. Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου.

Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία

φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει.....Κατά την έκδοση του Z , από τα αρχεία αυτά δημιουργείται αρχείο ημέρας.....
Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι πρώτοι 25 χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “s” καθώς και το επέκταμα «.txt».....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 1 του ν.4410/ 3-8-2016, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1112/ 25-7-2016 «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου Τροποποιήσεις του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος

προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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 διάπραξης της 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ) διαπιστώθηκαν τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην από 31/01/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και συγκεκριμένα από την επεξεργασία των παραγομένων, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) και την αντιπαραβολή τους, με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία διατηρούσε κατάστημα εστίασης στα επί της οδού, στις χρήσεις 2018 έως και

2021, δεν εξέδωσε είκοσι επτά χιλιάδες εκατόν ενενήντα πέντε (27.195) Α.Λ.Π., συνολικής αξίας τριακοσίων είκοσι οκτώ χιλιάδων τριακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και είκοσι εννέα λεπτών (328.385,29€).

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 31/01/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) ανά χρήση ως κάτωθι:

«Χρήση 2018: Δεν εξέδωσε οκτώ χιλιάδες διακόσιες εβδομήντα πέντε (8.275) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 98.502,83€ (καθαρής αξίας 79.437,77€ πλέον Φ.Π.Α. 19.065,06€)

Χρήση 2019: Δεν εξέδωσε δέκα χιλιάδες εννιακόσιες τριάντα μία (10.931) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 125.772,32€ (καθαρής αξίας 107.552,68€ πλέον Φ.Π.Α. 18.219,64€)

Χρήση 2020: Δεν εξέδωσε τρεις χιλιάδες εννιακόσιες πενήντα οκτώ (3.958) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 51.718,72€ (καθαρή αξία 45.768,78€ πλέον Φ.Π.Α. 5.949,94€), και

Χρήση 2021: Δεν εξέδωσε τέσσερεις χιλιάδες τριάντα μία (4.031) Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 52.391,42€ (καθαρή αξία 46.364,09€ πλέον Φ.Π.Α. 6.027,33€)

για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω των ηλεκτρονικών πλατφορμών σε διάφορους πελάτες όπως αναλυτικά παρατίθεται στον αρχείο με τίτλο "ΣΔΕ10 10 22.xlsx" στον συνημμένο στην παρούσα έκθεση οπτικό δίσκο, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).»

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με έγγραφό της απέστειλε, λόγω αρμοδιότητας, τον φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, η οποία προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α §1 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι είναι παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρησή τους για τα φορολογικά έτη 2018 έως 2021, διότι ο έλεγχος στηρίχθηκε σε ανακριβή πληροφοριακά στοιχεία και εφάρμοσε εσφαλμένο και αυθαίρετο τρόπο υπολογισμού.

Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, διενεργώντας έλεγχο όχι μόνο με βάση τα λογιστικά βιβλία και αρχεία και τις δηλώσεις που υποβάλλει ο φορολογούμενος, αλλά και με έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της από τρίτα πρόσωπα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, όπου αντλήθηκαν στοιχεία, δυνάμει αιτήματος του άρθρου 15 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών.

Για την εφαρμογή δε της μεθόδου της αντιπαραβολής των αποδεκτών ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ηλεκτρονικά αρχεία των εκδοθεισών φορολογικών αποδείξεων (Α.Λ.Π.) από τον εν λόγω ΦΗΜ, λήφθηκαν υπόψη όλες οι απαιτούμενες παράμετροι (αντιστοίχιση δεδομένων Α.Λ.Π. που να έχουν εκδοθεί έως και δύο ώρες μετά την αναγραφόμενη ώρα καταχώρησης της παραγγελίας, διαφοροποίησης μεταξύ της αξίας της Α.Λ.Π. και της αξίας της παραγγελίας έχοντας απόκλιση μεταξύ +0,30€ και -0,30€, καθώς και μοναδική ταυτοποίηση κάθε εκδοθείσας Α.Λ.Π. με μια παραγγελία ώστε να μην ταυτοποιηθεί ξανά σε άλλη παραγγελία) διασφαλίζοντας έτσι στο πλαίσιο και της αρχής της χρηστής διοίκησης, την αξιοπιστία της ελεγκτικής διαδικασίας και τη βασιμότητα του πορίσματος ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί ακυρότητας των προσβαλλομένων πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 31/01/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΗΣ ΛΑΡΙΣΑΣ, επι της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ./08-03-2023 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία τελεί υπό εκκαθάριση και εκπροσωπείται νόμιμα από τους πρώην ομόρρυθμους εταίρους και εκκαθαριστές, α) τον με ΑΦΜ..... και β) την, με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση**

- 1) Της υπ' αριθμ./08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018,
- 2) Της υπ' αριθμ./08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019,
- 3) Της υπ' αριθμ./08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, και
- 4) Της υπ' αριθμ./08-03-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

1) Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/ 08-03-2023) Φορ. έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνολικού ποσού 9.532,53€

2) Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης .../ 08-03-2023) Φορ. έτους 2019

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνολικού ποσού 9.109,82€

3) Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης / 08-03-2023) Φορ. έτους 2020

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνολικού ποσού 2.974,97€

4) Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης / 08-03-2023) Φορ. έτους 2021

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνολικού ποσού 3.013,66€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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.