



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 14/09/2023

Αριθμός απόφασης: 681

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

Email : ded.thess@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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, με κύρια δραστηριότητα «*Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλείο*» και με έδρα στην ... –, Τ.Κ. και υποκατάστημα στο, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό .../...../23-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. – μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, φορολογικού ετών 2018 – 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ'αριθμ./26-04-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **19/04/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/..../**23-03-2023** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2018 – 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **πρόστιμο ύψους 43.096,63€**, λόγω μη έκδοσης 40.229 Α.Λ.Σ. συνολικής αξίας 337.236,21€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 21-02-2023 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ (ν.4308/2014) & Κ.Φ.Δ (ν.4987/2012) που διενήργησε η Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα προληπτικών ελέγχων Ε2, στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση παροχής γευμάτων ψητοπωλείου, δυνάμει της υπ' αριθμ/...../07-06-2022 εντολής επεξεργασίας των φορολογικών αρχείων ετών 2018 - 2020, τα οποία προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στις 19-11-2021 στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, κατόπιν επίδοσης σε αυτόν της υπ'αριθμ..../31-08-2021 πρόσκλησης στα πλαίσια επιτόπιου ελέγχου.

Πιο συγκεκριμένα συνεργείο της Ε' Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Λάρισας μετέβη στις 31-08-2021, ημέρα Τρίτη και ώρα 22:00μμ στο υποκατάστημα της ως άνω επιχείρησης, επί της οδού στο, όπου και διαπίστωσε τη διάπραξη της παράβασης μη έκδοσης πέντε (5) Α.Λ.Π. για πώληση αγαθών σε ισάριθμους διαφορετικούς πελάτες, για την οποία συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./31-08-2021 σημείωμα διαπιστώσεων και η υπ'αριθμ./31-08-2021 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, ενώ επιδόθηκε και η προαναφερόμενη πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων.

Στα πλαίσια επεξεργασίας των προσκομισθέντων με το υπ'αριθμ./09-06-2022 έγγραφο φορολογικών αρχείων κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ./2022 εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του ν.4512/2018.

Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα και από αντιπαραβολή με τα αναλυτικά στοιχεία συναλλαγών που απέστειλαν οι εταιρείες που διαχειρίζονται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών (.....gr,gr,grgr) διαπιστώθηκε η μη έκδοση 40.229 Α.Λ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 289.357,96€ πλέον Φ.Π.Α. 47.878,25€ στα έτη 2018 έως και 2020.

Κατόπιν αυτού, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας εξέδωσε το υπ'αριθμ. 2406/05-09-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τη συνημμένη υπ'αριθμ./05-09-2022 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./23-09-2022 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων όπως αναλυτικά παρατίθενται στην από 21-02-2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας και λαμβάνοντας υπόψη ότι στις 26-11-2018 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ./08-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. – μη έκδοση Α.Λ.Σ. την οποία διέπραξε στις 09-08-2018, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βόλου εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Η πράξη επιβολής προστίμου παραβιάζει το άρθρο 13 του ν.4308/2014. Τα στοιχεία που έστειλαν οι εταιρείες για τις παραγγελίες δεν συνιστούν απόδειξη ότι έγινε κάποια πώληση

και σε καμία περίπτωση μια τέτοια παραγγελία δεν δημιουργεί υποχρέωση για έκδοση αποδείξεων. Θα πρέπει ρητώς να αποδειχθεί ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό.

2. Αναιτιολόγητη απόφαση. Παραδοχή από τον έλεγχο ότι οι παραγγελίες δεν συνιστούν απόδειξη. Ο έλεγχος παραδέχεται ότι μπορεί να υπάρχει απόκλιση μεταξύ των υποτιθέμενων παραγγελιών e-food και των εκδοθέντων ΑΛΠ.
3. Έλλειψη ουσιώδους απάντησης επί των απόψεων.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς:

Επειδή, με το **άρθρο 23 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 62 του Κ.Φ.Δ.** «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. [...] 7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου....»

Επειδή, στο **άρθρο 64 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ** 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ορίζει στο **άρθρο 3** ότι : «1. 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού[...]

Στο **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου..... 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. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για

λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής[...]

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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. ... 7.Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.....8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....»,** ενώ σύμφωνα με το **άρθρο 13 – Χρόνος 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, με την παρ.8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 προστέθηκε στον Κ.Φ.Δ. το **άρθρο 58^Α** που αφορά την επιβολή προστίμων σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος και παραβάσεων σχετικά με το Φ.Π.Α., ως εξής:

Άρθρο 58^Α – Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με το Φ.Π.Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

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.[..]»

Οι ως άνω διατάξεις περί ελάχιστου ύψους προστίμου και περί υποτροπής προστέθηκαν με το άρθρο 51 του ν.4410/2016, όπως ισχύει από 25-7-2016.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Στα πλαίσια επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας στις 31-8-2021 στο υποκατάστημα του προσφεύγοντα στο Βόλο επί της οδού, με αντικείμενο εργασιών «ψητοπωλείο», του επιδόθηκε η υπ' αριθμ./31-8-2021 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων ετών 2018-2020, στην οποία ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων στις 19-11-2021.
- Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας απέστειλε τα υπ'αριθμ./..../2-12-2021 &/..../2-12-2021 αιτήματα χορήγησης αναλυτικών συναλλαγών προς την επιχείρηση GR. ΙΚΕ που διαχειρίζεται την πλατφόρμαGR και προς την επιχείρηση Α.Ε. που διαχειρίζεται τις πλατφόρμες,GR &GR., στα οποία οι ως άνω εταιρείες απάντησαν με τα υπ'αριθμ./..../27-12-2021 &/..../18-2-2022 έγγραφά τους.
- Κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ./..../7-6-2022 εντολής επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων, η οποία νομίμως επιδόθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ'αριθμ./9-6-2022 έγγραφο, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας προέβη σε έλεγχο επεξεργασίας των φορολογικών αρχείων του προσφεύγοντα (βιβλία & ηλεκτρονικά αρχεία της εν χρήσει Φ.Τ.Μ.) με αντιπαράβολή των εκδοθέντων Α.Λ.Π. από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου, με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες των ως άνω ηλεκτρονικών πλατφορμών (.....,gr.,gr,gr).
- Όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 4-5 της από 21-2-2023 έκθεσης ελέγχου Ε.Λ.Π., η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας προέβη στις εξής ελεγκτικές ενέργειες: «Ο έλεγχος, αφού ενοποίησε όλες τις παραγγελίες από τις διάφορες ηλεκτρονικές πλατφόρμες, αντιπαρέβαλε το αρχείο με τις παραγγελίες από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες (.....GR, καιGR) με το ανωτέρω αρχείο των Α.Λ.Π. προς επεξεργασία. Το συγκεκριμένο αρχείο είναι σε μορφή excel, φέρει ονομασία «ΑΝΤΙΠΑΡΑΒΟΛΗ», και έχει μέγεθος 13,9 MB (14.657.068 byte)και σε αυτό εμφανίζονται αναλυτικά όλες οι εκτελεσθείσες παραγγελίες από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες (σε πίνακα με φόντο ανοικτό πράσινο χρώμα), καθώς και όλες οι εκδοθείσες ΑΛΠ (σε πίνακα με φόντο ανοικτό πορτοκαλί χρώμα). Σε ξεχωριστή στήλη με τίτλο «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ» και κόκκινο φόντο, εμφανίζεται το αποτέλεσμα της αντιπαράβολής που στην περίπτωση της ταυτοποίησης της συγκεκριμένης παραγγελίας είναι ένας αριθμός που παραπέμπει στον α/α της ΑΛΠ με την οποία ταυτοποιήθηκε, είτε η ένδειξη «ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ» στην περίπτωση που δεν βρέθηκε αντίστοιχη ΑΛΠ.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι **ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα δεδομένα εκδοθέντων Α.Λ.Π. και αποδεκτών-εκτελεσθεισών παραγγελιών από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες**, για το διάστημα από 01/01/2018 μέχρι και 31/12/2020, λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω δεδομένα, για λόγους χρηστής διοίκησης, προκειμένου να μην αδικήσει την ελεγχόμενη οντότητα και να διασφαλίσει ταυτόχρονα την ορθότητα των σχετικών ελεγκτικών διαπιστώσεων:

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε το αρχείο των εκτελεσμένων παραγγελιών με το αρχείο των εκδοθέντων παραστατικών του ΦΗΜ με αρ. μητρώου, για την περίοδο από 01-01-2018 έως 31-12-2020, και συγκεκριμένα, για κάθε παραγγελία μέσω, αναζητήθηκε

η αντίστοιχη ΑΛΠ. Λόγω του ότι ο χρόνος που μεσολαβεί από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι την εκτέλεση της δεν είναι σταθερός, ούτε και θα μπορούσε να προσδιοριστεί με ακρίβεια, αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης **αναζητήθηκαν εκδοθείσες Α.Λ.Π. έως και δύο ώρες μετά την αναγραφόμενη ώρα καταχώρησης της παραγγελίας.** Επιπλέον, επειδή σε πολλές περιπτώσεις δύναται να υφίστανται μικρές διαφοροποιήσεις μεταξύ της αξίας της ΑΛΠ και της αξίας της παραγγελίας, που μπορεί να οφείλονται είτε σε χρεώσεις περιβαλλοντικού τέλους (0,04 € για το 2018 και 0,09 € από το 2019 και μετά), είτε ενδεχομένως σε ακολουθούμενες πρακτικές τιμολογιακής πολιτικής της επιχείρησης (π.χ. στρογγυλοποιήσεις ποσών κ.α.), **ο έλεγχος, προκειμένου να μην αδικήσει την ελεγχόμενη, δέχτηκε μία απόκλιση μεταξύ +0,10 € και -0,10 €.** Τέλος, **ο έλεγχος διασφάλισε ότι κάθε εκδοθείσα Α.Λ.Π., που ταυτοποιούνταν με μία παραγγελία, δεν μπορούσε να ταυτοποιηθεί ξανά με άλλη παραγγελία.**

Από την αντιπαραβολή που πραγματοποιήθηκε για το διάστημα από 01/01 /2018 έως και 31 /12/2020, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, μεταξύ του αρχείου των εκδοθέντων Α.Λ.Π. από τον εν χρήσει ΦΗΜ και του αρχείου των ενοποιημένων παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών, δημιουργήθηκε ένα νέο αρχείο σε μορφή excel, μεγέθους 1,93 MB (2.032.261 byte), το οποίο περιλαμβάνει τρία φύλλα εργασίας και στο με ονομασία «Φύλλο 1» παρατίθεται πίνακας με τίτλο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝ/ΝΗ ΣΤΟ ΜΕ ΑΡ./2022 Σ.Δ.Ε.», όπου εμφανίζονται αναλυτικά όλες οι παραγγελίες για τις οποίες δεν εκδόθηκαν οι αντίστοιχες Α.Λ.Π. από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αρ. μητρώου Το αρχείο αυτό περιλαμβάνεται και στο συνημμένο οπτικό δίσκο του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με αριθμό/05-09-2022, το οποίο επιδόσαμε στον ελεγχόμενο και αποτελεί και αναπόσπαστο μέρος της παρούσας Έκθεσης».

- Από την ως άνω διασταύρωση των αρχείων για χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/12/2020 διαπιστώθηκε η μη έκδοση 40.229 Α.Λ.Π., ως εξής:

ΧΡΟΝΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΛΠ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΛΠ
01/01/2018-31/12/2018	7.569	58.680,68€
01/01/2019-31/12/2019	5.881	45.360,01€
01/01/2019-31/12/2019	9.942	80.602,06€
01/01/2020-31/12/2020	16.837	152.593,46€
ΣΥΝΟΛΟ	40.229	337.236,21€

- Κατόπιν αυτού, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./5-9-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τη συνημμένη προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, επί της οποίας ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ./23-9-2022 υπόμνημα ισχυριζόμενος ότι έχει εκδώσει κατά το χρόνο παράδοσης και αποστολής όλες τις Α.Λ.Σ., σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 13 των Ε.Λ.Π., καθώς δεν εκτελούνται όλες οι παραγγελίες από το e-food και πολλές ακυρώνονται για διάφορους λόγους, όπως έλλειψη διανομής, έλλειψη προσωπικού κουζίνας, λάθος διευθύνσεις πελατών, έλλειψη α' υλών, έλλειψη από τον ίδιο γνώσεων σε online παραγγελίες, ακύρωση λόγω μεγάλου χρόνου αναμονής (άνω της 1 ώρας), τεχνικά προβλήματα των ιστοσελίδων, με αποτέλεσμα να έρχονται συσσωρευμένες παραγγελίες με 3 ώρες καθυστέρηση, οι οποίες δεν δύναται να εκτελεστούν. Η ακύρωση ανεκτέλεστων παραγγελιών στο e-food απαιτεί πολύ χρόνο από την επιχείρηση, κάτι που δεν είναι εφικτό.

- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας με σαφήνεια απέρριψε τους ως άνω ισχυρισμούς, όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ. 6-7 της από 21-2-2022 έκθεσης ΕΛΠ, ως εξής: «αν και η ελεγχόμενη οντότητα είχε επαρκή χρόνο στη διάθεση της, εντούτοις, δεν προσκόμισε κανένα συγκεκριμένο αποδεικτικό ή άλλο στοιχείο που να τεκμηριώνει κατά σαφή και συγκεκριμένο τρόπο τα όσα αορίστως επικαλείται, και χωρίς να αναφέρει ούτε μία περίπτωση συγκεκριμένης παραγγελίας, όπου ο έλεγχος κατά την άποψη της να καταλόγισε αδικαιολόγητα παράβαση μη έκδοσης ΑΛΠ, ισχυριζόμενη ότι έχει εκδοθεί η αντίστοιχη ΑΛΠ (είτε ίδιας είτε, έστω, παραπλήσιας αξίας).

Περαιτέρω, για τα όσα ανεπίδεκτα εκτιμήσεως, αόριστα, αφηρημένα και γενικά διατυπωμένα - σύμφωνα με τα προαναφερθέντα - επικαλείται η ελεγχόμενη οντότητα, ο έλεγχος παραθέτει τα ακόλουθα:

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης οντότητας ότι οι παραγγελίες των πελατών δεν συνιστούν απόδειξη ότι έγινε η πώληση και, συνεπώς, δεν υφίσταται από τη μεριά της υποχρέωση έκδοσης αποδείξεων, ο έλεγχος σημειώνει emphatically ότι ζήτησε και έλαβε υπόψη του κατά τη σχετική έρευνα και επεξεργασία όχι το σύνολο των παραγγελιών, αλλά μόνο τις εκτελεσμένες παραγγελίες που έχουν ολοκληρωθεί και για τις οποίες σαφώς και υφίσταται υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ, καθώς είναι σαφές και αδιαμφισβήτητο ότι για αυτές έχει ολοκληρωθεί η πώληση.

Αναφορικά με τον προσήκοντα χρόνο έκδοσης των σχετικών αποδείξεων και τον αντίστοιχο ισχυρισμό της ελεγχόμενης οντότητας, ο έλεγχος επαναλαμβάνει τα όσα έχουν προαναφερθεί ως προς τον τρόπο επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων, ήτοι ότι ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη, λόγω του γεγονότος ότι ο χρόνος που μεσολαβεί από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι την εκτέλεση της δεν είναι σταθερός, αλλά και ούτε και θα μπορούσε να προσδιοριστεί με ακρίβεια, καθώς επίσης και για λόγους χρηστής διοίκησης, προέβη σε αντιπαραβολή των αρχείων εκτελεσμένων παραγγελιών και εκδοθεισών Α.Λ.Π., εκτείνοντας το σχετικό έλεγχο μέσα σε ένα χρονικό διάστημα δύο ωρών από τη λήψη της παραγγελίας, και, ταυτόχρονα, διασφάλισε ότι κάθε μία Α.Λ.Π. που ταυτοποιείται με μία παραγγελία, δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί εκ νέου με άλλη παραγγελία.

Επιπλέον, όσον αφορά τον αναπόδεικτο, ανεπίδεκτο εκτίμησης και γενικόλογα διατυπωμένο, ισχυρισμό της ελεγχόμενης οντότητας περί της εκ των υστέρων τηλεφωνικής επικοινωνίας των πελατών με την ελεγχόμενη για τροποποίηση της εκάστοτε παραγγελίας που οι ίδιοι υποβάλλουν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας, ο έλεγχος σημειώνει ότι, ως γνωστόν, οι ίδιες οι πλατφόρμες ηλεκτρονικής παραγγελίας χορηγούν τη δυνατότητα στον πελάτη να καταχωρεί ειδικές οδηγίες για την παραγγελία του και, συνεπώς, κατά την κοινή λογική θα πρέπει να είναι εξαιρετικά ασύνηθες ο πελάτης, ο οποίος αρχικά επέλεξε να παραγγείλει μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας, στη συνέχεια να εμφανίζεται, κατά τον αναπόδεικτο ισχυρισμό της ελεγχόμενης, να προβαίνει σε τροποποίηση της παραγγελίας του μέσω τηλεφωνικής επικοινωνίας με την επιχείρηση, τη στιγμή μάλιστα που η ηλεκτρονική πλατφόρμα παραγγελίας του δίνει τη δυνατότητα που προαναφέραμε. Πέραν τούτου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ακόμη και αυτή την παράμετρο δηλαδή ότι, επειδή σε ελάχιστες περιπτώσεις δύναται, ενδεχομένως, να υφίστανται μικρές διαφοροποιήσεις μεταξύ της αξίας της ΑΛΠ και της αξίας της παραγγελίας, ο έλεγχος, προκειμένου να μην αδικήσει σε καμία περίπτωση τον ελεγχόμενο, διενήργησε τη σχετική αντιπαραβολή και διασταύρωση αποδεχόμενος και εφαρμόζοντας εξαρχής μία απόκλιση +0,10 € και -0,10 € μεταξύ αξίας της ΑΛΠ και αξίας της παραγγελίας».

- Κατόπιν αυτού, συντάχθηκε η από 21-2-2023 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, η οποία απεστάλη αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Βόλου, με το υπ'αριθμ./..../08-03-2023. Η

τελευταία, λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη προγενέστερης παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου (υπ'αριθμ./8-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1, με ημερομηνία κοινοποίησης 26-11-2018, για παράβαση που έλαβε χώρα στις 9-8-2018), εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος απέδειξε επαρκώς και με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε πληθώρα Α.Λ.Π., καθώς **σύγκρινε** τις **εκτελεσθείσες παραγγελίες** που πραγματοποιήθηκαν μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών με τις **εκδοθείσες Α.Λ.Σ.**, συγκρίνοντας τις παραγγελίες που εκτελέστηκαν με τις Α.Λ.Σ. που εκδόθηκαν εντός δύο ωρών από την έναρξη της παραγγελίας, εύλογο χρονικό διάστημα εκτέλεσης μιας παραγγελίας. Για την ως άνω σύγκριση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις εκδοθείσες Α.Λ.Π. στις οποίες υφίστανται αποκλίσεις 0,10€.

Επειδή περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των άρθρων 5&3 των Ε.Λ.Π., ο προσφεύγων οφείλει να τεκμηριώνει κάθε συναλλαγή που αφορά την οντότητα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21-2-2023 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **19-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ:.....**

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

1)Επί της με αριθμό/.../23-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικών ετών 2018-2020.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	43.096,63€	43.096,63 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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