



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 09-10-2023

Αριθμός απόφασης: 866ε

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**Elenxis**) ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α

Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**Elenxis**) ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, 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. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **30.506,12 ΕΥΡΩ**, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 254.217,67 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 61.012,24 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12, και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επιβάλλουν πρόστιμο 50% του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται για την ως άνω περίπτωση καθορίζεται ως ακολούθως:

$$61.012,24 \times 50\% = 30.506,12 \text{ ΕΥΡΩ}$$

Με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **11.836,45 ΕΥΡΩ**, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 98.637,12 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 23.672,91 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12, και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επιβάλλουν πρόστιμο 50% του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται για την ως άνω περίπτωση καθορίζεται ως ακολούθως:

$$23.672,91 \times 50\% = 11.836,45 \text{ ΕΥΡΩ}$$

Με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **12.210,79 ΕΥΡΩ**, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας

101.756,54 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 24.421,57 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12, και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επιβάλλουν πρόστιμο 50% του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται για την ως άνω περίπτωση καθορίζεται ως ακολούθως:

$$24.421,57 \times 50\% = 12.210,79 \text{ ΕΥΡΩ}$$

Με την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.871,90 ΕΥΡΩ**, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων για πωλήσεις εμπορευμάτων καθαρής αξίας 15.599,13 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 3.743,79 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12, και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., που επιβάλλουν πρόστιμο 50% του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία.

Το πρόστιμο που επιβάλλεται για την ως άνω περίπτωση καθορίζεται ως ακολούθως:

$$3.743,79 \times 50\% = 1.871,90 \text{ ΕΥΡΩ}$$

Ιστορικό

Υπάλληλοι της διενήργησαν μερικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δυνάμει της υπ. αριθ. αρχικής εντολής ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Κ.Φ.Δ. την, ημέρα και ώραπ.μ. και εν συνεχεία στα γραφεία της Υπηρεσίας τους. Από τον προϊστάμενο της εκδόθηκαν οι εντολές με αριθμό και, η μεν πρώτη για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Υπηρεσίας και η Δεύτερη για την άρση του τραπεζικού απορρήτου του ελεγχόμενου. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ. της, απόρροια της οποίας ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

- Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης μερικού ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς ουδέποτε τηρήθηκαν οι διατάξεις περί την ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία τόσο της έκθεσης ελέγχου όσο και των προσβαλλόμενων πράξεων. Δεν αναφέρεται το πλήθος των μη εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής, δεν παραθέτονται αυτούσια ούτε

περιγράφονται οι τραπεζικές κινήσεις που εξετάστηκαν, το πλήθος αυτών, το ύψος αυτών και ο τρόπος που υπολογίστηκαν.

- Οι ελεγκτικές αρχές εφαρμόζουν έμμεσες τεχνικές ελέγχου, για τις οποίες δεν υφίστανται οδηγίες
- Δεν είχε εκδοθεί αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 της ΠΟΛ.1050/2014, προκειμένου να εφαρμοστεί έμμεση τεχνική ελέγχου

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, στο άρθρο 6 της με αριθμό Α 1293/2019 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» ορίζεται ότι:

« Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών

Επί διενέργειας συναλλαγών μέσω διαδικτύου, κατά περίπτωση ερευνώνται, ελέγχονται και επαληθεύονται τα παρακάτω:

....5. Η ύπαρξη συμβάσεων/συμφωνιών με επιχειρήσεις ταχυδρομικών υπηρεσιών ή/και εταιρείες μεταφορών (courier).

6. Η διαδικασία που ακολουθείται κατά τη λήψη και καταχώρηση της παραγγελίας, την πληρωμή, καθώς και την αποστολή των αποθεμάτων ή την παροχή υπηρεσιών.

7. Το ύψος των συναλλαγών που προκύπτουν από τα δεδομένα που τηρούνται και είναι αποθηκευμένα ηλεκτρονικά στους υπολογιστές, server, cloud κ.λπ. του ελεγχόμενου προσώπου.

8. Οι τρόποι πληρωμής των ηλεκτρονικών και εξ αποστάσεως συναλλαγών, όπως πληρωμή μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, αντικαταβολών μέσω επιχειρήσεων ταχυδρομικών υπηρεσιών, ιδρυμάτων έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος, ηλεκτρονικών πορτοφολιών, Paysafe, Paypal κ.λπ.

....12. Επί διαδικτυακών συναλλαγών διενεργείται επαλήθευση των εσόδων για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών.

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

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί “ΕΛΠ” ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. 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.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο....

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

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.....

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

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. 1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Επειδή, στο άρθρο 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 **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 **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 64 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, στο άρθρο 65 του **Κ.Φ.Δ.**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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 το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

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. Στα 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, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

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, δια της οποίας επιβάλλονται μετά από 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.

Επειδή, 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).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα

δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε με την τήρηση όλων των σχετικών διαδικαστικών διατάξεων και η σχετική έκθεση ελέγχου, συνέπεια της οποίας ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, χαρακτηρίζεται από ακρίβεια και πληρότητα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστώσεις του ελέγχου αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, γεγονός που στοιχειοθετείται από τα χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν μέσω αντικαταβολών ή πιστωτικών και χρεωστικών καρτών ή καταθέσεων στους επαγγελματικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, σε σύγκριση με τα προσκομισθέντα βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του ελεγχόμενου. Για την ανωτέρω διαπίστωση επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., το ύψος του οποίου καθορίζεται από το ποσό του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και όχι από το πλήθος τους. Συνεπώς ο μη προσδιορισμός του ακριβούς αριθμού των πωλήσεων για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο πώλησης δεν επηρεάζει το κύρος του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις θεμελιώνονται και αποδεικνύονται πλήρως με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.ΦΔ. της Συγκεκριμένα, στις σελ. 4-9 αυτής αναφέρονται χαρακτηριστικά τα εξής: « Από τον διενεργούμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η οντότητα δεχόταν παραγγελίες τηλεφωνικά και μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες της μέσω των εταιρειών «.....» και «.....». Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν κυρίως η μέθοδος της αντικαταβολής (δηλαδή η πληρωμή του εμπορεύματος στον υπάλληλο της εταιρείας ταχυμεταφορών την ώρα της παράδοσης) και σε λιγότερη έκταση η κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας ή και η πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα. Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει με αντικειμενικό, αξιόπιστο και επαληθεύσιμο τρόπο τα έσοδα της οντότητας και εν συνεχεία να αντιπαραβάλει αυτά με τα δηλωθέντα έσοδα, εργάστηκε ως εξής: [η στήλη «χαρακτηρισμός» που αναφέρεται παρακάτω βρίσκεται στο αρχείο excel με όνομα «.....», που βρίσκεται στον συνημμένο οπτικό δίσκο]:

Ι. Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων. Στην περίπτωση της κατάθεσης μετρητών, οι πιστώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, είτε το όνομα του πελάτη, είτε τον αριθμό της παραγγελίας ή συνδυασμό των δύο, ενώ στην περίπτωση της πληρωμής μέσω πιστωτικής κάρτας την ένδειξη «credit cards entry» ή «ΕΞΑ ΣΥΝ. ΠΙΣΤ. ΚΑΡΤΩΝ». Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΣΟΔΑ» και «ΠΙΣΤΩΤΙΚΕΣ ΚΑΡΤΕΣ» αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, αθροίστηκαν όλες χρεώσεις αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες. Οι χρεώσεις αυτές είχαν ως αιτιολογία, είτε το όνομα του πελάτη, είτε τον αριθμό της παραγγελίας ή την λέξη «επιστροφή» ή «refund». Στην στήλη «Χαρακτηρισμός», οι κινήσεις αυτές έχουν ένδειξη «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ».

Αφαιρώντας το άθροισμα των χρεώσεων που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες από το άθροισμα των πιστώσεων που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό ποσό των χρημάτων που η οντότητα εισέπραξε από το τραπεζικό σύστημα για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων.

II. Από τις καταστάσεις που μας απεστάλησαν από τις εταιρείες ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων στις οποίες αναφερόταν ότι εισπράχθηκε αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα ή / και συμψηφίστηκε με χρέη αυτής στις ανωτέρω εταιρείες. Αναλυτικά οι αποστολές οι οποίες αθροίστηκαν βρίσκονται στο συνημμένο οπτικό δίσκο σε αρχεία με όνομα «.....» και «.....».

III. Στη συνέχεια αφού αθροίστηκαν τα έσοδα της οντότητας από το τραπεζικό σύστημα και από τις εταιρείες ταχυμεταφορών (όπως αναλυτικά περιγράφηκαν παραπάνω) και επειδή η τιμή που πληρώνει ο εκάστοτε πελάτης (είτε μέσω τραπεζής είτε μέσω αντικαταβολής) περιλαμβάνει και τον Φ.Π.Α., ο έλεγχος υπολόγισε την καθαρή τους αξία με τη μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης (διαιρώντας τη συνολική αξία με το συντελεστή 1,24).

IV. Τέλος, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα της οντότητας στις οικείες φορολογικές δηλώσεις».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης των διατυπώσεων και προϋποθέσεων για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι, στην προκειμένη περίπτωση, δεν έτυχε εφαρμογής κάποια έμμεση τεχνική, παρά μόνο διενεργήθηκε έλεγχος με τις γενικές διατάξεις και δη με αντιπαραβολή των δηλωθέντων εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας, με τα προσδιορισθέντα έσοδα του ελέγχου από την επεξεργασία του συγκεντρωθέντος υλικού, κατόπιν συσχέτισής τους με τα εκδοθέντα στοιχεία και τη μεταφορά τους στα τηρηθέντα βιβλία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου τηςόπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 και 2021, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**)
ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και **την επικύρωση:** 1) της υπ. αριθ.
Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, 2) της υπ.
αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019,
3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού
έτους 2020 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.),
φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται
ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική
Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου
της **Δ.Ο.Υ.**

Φορολογικό έτος 2018	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο (61.012,24 Χ50% = 30.506,12)	30.506,12	30.506,12

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική
Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου
της **Δ.Ο.Υ.**

Φορολογικό έτος 2019	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο (23.672,91 Χ50% = 11.836,45)	11.836,45	11.836,45

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική
Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου
της **Δ.Ο.Υ.**

Φορολογικό έτος 2020	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο (24.421,57 Χ50% = 12.210,79)	12.210,79	12.210,79

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική
Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου
της **Δ.Ο.Υ.**

Φορολογικό έτος 2021	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο (3.743,79 Χ50% = 1.871,90)	1.871,90	1.871,90

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
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.