



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 23/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1687

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 **26/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή (ID) της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», **ΑΦΜ:**, έδρα στην Αθήνα οδός αρ. Τ.Κ., κύρια δραστηριότητα «.....», που εφαρμόζει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά της με αριθμό/29-

05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΟΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΟΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15/03/2022 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΟΗΝΩΝ.

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

Επί της από 26/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....Ι.Κ.Ε.» 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.-/29-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΟΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.266,45 €, λόγω μη έκδοσης πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών (5.553) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «..... ΑΕ» σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 € πλέον Φ.Π.Α. 10.532,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.). Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 15/03/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου - Επεξεργασίας ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της υπ' αριθ.-/2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό-/2021 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» ΑΦΜ: με κύριο αντικείμενο εργασιών «.....», συνεπεία του υπ' αριθμ. Πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ.....ΕΞ2020ΕΜΠ-23/06/2020 εγγράφου, με το οποίο ζητήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η διενέργεια ελέγχου σε επιλέξιμες επιχειρήσεις εστίασης κατόπιν επεξεργασίας οικονομικών και λοιπών στοιχείων, που πραγματοποιήθηκε για το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 15/03/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του νόμου 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέκυψαν τα εξής:

«...ο έλεγχος επικεντρώθηκε σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για το αν εκδόθηκαν προσηκόντως τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αξίας (ΑΛΠ) για τις ηλεκτρονικές παραγγελίες μέσω της πλατφόρμας της «..... ΑΕ», που έλαβαν χώρα από πελάτες της ελεγχόμενης και εκτελέστηκαν από την ελεγχόμενη κατά το έτος 2018.

Με το Αρ. Πρωτ:ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.....ΕΞ2021-12/05/2021 έγγραφο μας ζητήσαμε από την επιχείρηση «..... ΑΕ» να μας αποσταλούν αναλυτικά στοιχεία για τις ηλεκτρονικές παραγγελίες που έλαβαν χώρα μέσω της πλατφόρμας για λογαριασμό της ελεγχόμενης για το έτος 2018. Πιο συγκεκριμένα, ζητήθηκαν -μεταξύ άλλων- να μας αποσταλούν (σε αρχείο «επεξεργασίας πινάκων-excel») κατάσταση με ης αναλυτικές παραγγελίες (με αναφορά των παραγγελθέντων ειδών) σε ημερήσια βάση που έχουν γίνει και διεκπεραιωθεί, από την ελεγχόμενη, μέσω του «.....», του «.....» κλπ, ανά ημέρα από την 01/01/2018 έως και την 31/12/2018.

Με το Αρ. Πρωτ (ΕΙΣ.ΥΕΔΔΕ):-18/06/2021 ηλεκτρονικό μήνυμα, απεστάλησαν από την επιχείρηση «..... ΑΕ» τα ζητηθέντα στοιχεία με τις παραγγελίες πελατών της ελεγχόμενης, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ:....., μέσα από την ηλεκτρονική πλατφόρμα της

.... Στη συνέχεια ο έλεγχος αξιοποιώντας τους Πίνακες 1 και 2- προέβη στην παραγωγή του Πίνακα 3, που ακολουθεί και στον οποίο καταχωρήθηκαν διακριτά,

α) οι εκδοθείσες αποδείξεις (χωρίς το περιβαλλοντικό τέλος πλαστικής σακούλας και χωρίς τις εκδοθείσες αποδείξεις «ΤΡΑΠΕΖΙΑ») καθώς και

β) οι παραγγελίες από την πλατφόρμα της «..... ΑΕ».

Οι καταχωρήσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας και των ηλεκτρονικών παραγγελιών, ταξινομήθηκαν με βάση τον αριθμό της παραγγελίας της πλατφόρμας της ΑΕ».

Με την ταξινόμηση αυτή ο έλεγχος εντόπισε:

-για ποιες ηλεκτρονικές παραγγελίες δεν είχε εκδοθεί το σχετικό φορολογικό παραστατικό, δηλαδή αν δεν εντοπιζόταν απόδειξη (αρχείο a.txt) αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, καθώς και εκείνες τις ηλεκτρονικές παραγγελίες για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά όταν, χρονικά αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, εντοπιζόταν απόδειξη (a.txt) ίσης αξίας με την ηλεκτρονική παραγγελία.

Ο έλεγχος έλαβε την παραδοχή αν σε διάστημα δυο ωρών μετά την ηλεκτρονική παραγγελία δεν εντοπίζεται έκδοση ΑΛΠ τότε ο έλεγχος παίρνει θέση ότι η ελεγχόμενη δεν προέβη στην έκδοση του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου αξίας για την ηλεκτρονική παραγγελία, αφού σύμφωνα με όσα ισχύουν στα καταστήματα εστίασης και τα διδάγματα της κοινής πείρας, η παραγγελία και η διανομή εν προκειμένω, για φαγητό έχει πάντοτε εκτελεσθεί στο ως άνω χρονικό διάστημα...

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα εκδοθέντα παραστατικά και στις πραγματοποιηθείσες παραγγελίες μέσω της πλατφόρμας της «..... ΑΕ», διαπιστώθηκε -αρχικώς- η μη έκδοση 21.892 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω μεμονωμένων/διακριτών ηλεκτρονικών παραγγελιών που λάβατε και εκτελέσατε, προς μεμονωμένους πελάτες, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας «..... ΑΕ», το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 174.289,28 € πλέον ΦΠΑ 24% 41.781,43 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)...

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν, το αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)-Κλήση Προς Ακρόαση και η με αριθ./2021 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου...

Κατόπιν της εξέτασης τον υπομνήματος, τα νέα δεδομένα που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και τις παρεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που επακολούθησαν, ο αριθμός των παραβάσεων επαναπροσδιορίζεται σε 5.553 μη εκδόσεις ΑΛΠ, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 €, πλέον ΦΠΑ 10.532,90 € (από τις αρχικώς καταλογισθείσες παραβάσεις των 21.8928 μη εκδόσεων ΑΛΠ, συνολικής καθαρής αξίας 174.289,28 € πλέον ΦΠΑ 24% 8 41.781,43 €)...

XIII. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ

Σε βάρος της επιχείρησης «..... ΙΚΕ» με αντικείμενο «.....», με έδρα την οδό, στην Αθήνα ΤΚ του Ν. Αττικής, με ΑΦΜ:....., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών, καταλογίζουμε τις ακόλουθες παραβάσεις:

Φορολογικό έτος 2018

Μη έκδοση πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών 5.553 Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πώληση αγαθών μέσω - μεμονωμένων/διακριτών-ηλεκτρονικών παραγγελιών που λάβατε και εκτελέσατε, προς μεμονωμένους πελάτες, με χρήση της πλατφόρμας παραγγελιών της εταιρείας «..... ΑΕ», το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 € πλέον ΦΠΑ 24% 10.532,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2033 (Κ.Φ.Δ.),όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν...»

Κατόπιν, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με έγγραφό της απέστειλε, λόγω αρμοδιότητας, το φάκελο της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία εξέδωσε και κοινοποίησε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου βασίστηκε σε μια αόριστη και πλημμελή Έκθεση ελέγχου, για τους εξής λόγους:

- Δεν ισχύει ότι δεν εντοπίζονται, κατόπιν αντιπαράβολής, οι αντίστοιχες αποδείξεις της ταμειακής μηχανής για παραγγελίες μέσω της επιχείρησης «..... ΑΕ» και συγκεκριμένα:

«...η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου, βασίστηκε σε μια παντελώς αόριστη και καθ' όλα πλημμελή Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Επεξεργασίας, και προς τούτο, υποβάλλουμε νομίμως και εμπροθέσμως (ήτοι εντός 30 ημερών από την ηλεκτρονική κοινοποίηση των επιδίκων πράξεων), την παρούσα Ενδικοφανή Προσφυγή μας, και αιτούμαστε την εξαφάνιση και την πλήρη διαγραφή του επιδίκου προστίμου...»

Ειδικότερα, με τις έγγραφες αντιρρήσεις μας, ενδεικτικά σας παραπέμπαμε, στις εγγραφές του Πίνακα 3, με Α/Α 8-9-11-12-13-15-16-18-19-20-23-25-26-27-28-29-30-31-32-33-34-35-36-37-38-39-40-41-42-43-44-45-46-47-48-49-50-51-52-53-54-55, για τις οποίες, και όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο (αρχείο) που σας έχουμε ήδη προσκομίσει, (στο οποίο καταγράφονται όλες οι εκδοθείσες αποδείξεις), ενώ προκύπτει, η έκδοση αποδείξεων από την εταιρεία μας, η Υπηρεσία σας τις έχετε καταχωρήσει ως χωρίς απόδειξη...»

- Στη συμπροσβαλλόμενη Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας δεν αποτυπώνεται το πλήρες υλικό που απαρτίζει και συγκροτεί την υπόθεση, διότι, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, από το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε είναι προφανές ότι δε διενεργήθηκε πλήρης έλεγχος επί των χιλιάδων εγγράφων, αλλά δειγματοληπτικός και συγκεκριμένα:

«...Σε κάθε δε περίπτωση, το γεγονός ότι, επί της επιδίκου – προσβαλλομένης Εκθέσεως Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Επεξεργασίας, ουδόλως αποτυπώνεται το πλήρες υλικό, που απαρτίζει και συγκροτεί την παρούσα υπόθεση, συνιστά παράβαση, της μη τηρήσεως της υποχρεώσεως ειδικής τεκμηριώσεως της δειγματοληψίας (διότι είναι προφανές ότι, από το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει, ότι, δεν διενεργήθηκε πλήρης έλεγχος επί των χιλιάδων εγγράφων, αλλά δειγματοληπτικός)...»

...Συνεπώς, το συνολικό ποσό των 43.887,11 ευρώ (ενώ κατά τον προσωρινό σας έλεγχο το είχατε ορίσει στο ποσό των 174.289,28 ευρώ), το οποίο, ορίσατε, παντελώς αίολα, ως συνολική καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ 10.532,90 ευρώ, σε καμία περίπτωση δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο...»

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 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, 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, εκπνώσεων 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

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 : YYMMDD, όπου YY είναι το έτος, ο μήνας MM και DD η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» 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).

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 : YYYYMMDDHHmm όπου YYYY το έτος, MM ο μήνας, DD η ημέρα, HH η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίματος 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 ΑΔΗΜΕ 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 ΠΑΗΨΣ (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 Ζ , 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 άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ., 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 58Α 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 58Α 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. Αττικής, διαπιστώθηκαν τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην από 15/03/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Συγκεκριμένα από την επεξεργασία των παραγομένων, από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt) και την αντιπαραβολή τους με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες, μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «..... ΑΕ», προέκυψε ότι η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2018, δεν εξέδωσε πέντε χιλιάδες πεντακοσίες πενήντα τρεις (5.553) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «..... ΑΕ» σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 43.887,11 € πλέον Φ.Π.Α. 10.532,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, στην από 15/03/2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αποτυπώνονται σε πίνακες τα κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: Περιλαμβάνονται οι ηλεκτρονικές παραγγελίες (με αναφορά των παραγγελθέντων ειδών) σε ημερήσια βάση, που έχουν διεκπεραιωθεί από την ελεγχόμενη για το φορολογικό έτος 2018, μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «..... ΑΕ».

ΠΙΝΑΚΑΣ 2: Περιλαμβάνονται οι εκδοθείσες αποδείξεις από τον εν χρήσει ΦΗΜ (αρχεία a.txt) για όλες τις πωλήσεις της προσφεύγουσας το φορολογικό έτος 2018, αφαιρούμενου του περιβαλλοντικού τέλους και μη συμπεριλαμβανομένων των αποδείξεων για κατανάλωση στα τραπέζια.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: Ο έλεγχος αξιοποιώντας τους Πίνακες 1 και 2 προέβη στην παραγωγή του Πίνακα 3, στον οποίο καταχωρήθηκαν διακριτά:

α) οι εκδοθείσες αποδείξεις (χωρίς το περιβαλλοντικό τέλος πλαστικής σακούλας και χωρίς τις εκδοθείσες αποδείξεις στα τραπέζια) καθώς και

β) οι παραγγελίες από την πλατφόρμα της «..... ΑΕ».

Οι καταχωρήσεις των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας και των ηλεκτρονικών παραγγελιών, ταξινομήθηκαν με βάση τον αριθμό της παραγγελίας στην πλατφόρμα της «..... ΑΕ».

Με την ταξινόμηση αυτή ο έλεγχος εντόπισε για ποιες ηλεκτρονικές παραγγελίες δεν είχε εκδοθεί το σχετικό φορολογικό παραστατικό, καθώς και εκείνες τις ηλεκτρονικές παραγγελίες για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά παραστατικά, όταν χρονικά αμέσως μετά την ηλεκτρονική παραγγελία εντοπιζόταν απόδειξη (a.txt) ίσης αξίας με την ηλεκτρονική παραγγελία.

Ο έλεγχος έκανε την παραδοχή ότι αν σε διάστημα δυο ωρών, μετά την ηλεκτρονική παραγγελία, δεν εντοπίζεται έκδοση ΑΛΠ, τότε η ελεγχόμενη δεν προέβη, ως όφειλε, στην έκδοση του προβλεπόμενου

φορολογικού στοιχείου αξίας για την ηλεκτρονική παραγγελία, αφού σύμφωνα με όσα ισχύουν στα καταστήματα εστίασης και τα διδάγματα της κοινής πείρας, η παραγγελία και η διανομή έχουν πάντοτε ολοκληρωθεί στο ως άνω χρονικό διάστημα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4: Ο έλεγχος προέβη σε αναδιαμόρφωση του ως άνω πίνακα 3 κατόπιν των εγγράφων αντιρρήσεων της προσφεύγουσας επί του/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με αποτέλεσμα να προκύψει ο με αριθμό 4 τελικός Πίνακας διαφορών.

Από τον έλεγχο επισημαίνεται ότι λόγω του μεγάλου πλήθους των εγγραφών στους ως άνω πίνακες παρουσιάζεται μέρος αυτών, ενώ το σύνολό τους περιέχεται στο συνημμένο CD, το οποίο περιλαμβάνει όλες τις εγγραφές αναλυτικά.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τις εγγραφές του Πίνακα 3 της έκθεσης ελέγχου, με α/α 8-9-11-12-13-15-16-18-19-20-23-25-26-27-28-29-30-31-32-33-34-35-36-37-38-39-40-41-42-43-44-45-46-47-48-49-50-51-52-53-54-55, έχουν εκδοθεί από πλευράς της, οι σχετικές αποδείξεις λιανικής πώλησης, ενώ ο έλεγχος τις έχει καταχωρήσει λανθασμένα με την ένδειξη « χωρίς απόδειξη».

Επειδή, οι εν λόγω αιτιάσεις για τις ίδιες εγγραφές, έχουν προβληθεί από την προσφεύγουσα στο με αρ.πρωτ./14-09-2021 έγγραφο υπόμνημά της επί του/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και έχουν εξεταστεί από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα την αναδιαμόρφωση του Πίνακα 3 σε σχέση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων, κατόπιν της νέας επεξεργασίας, βάσει της οποίας εντοπίστηκαν εκδοθείσες αποδείξεις για όλες τις ως άνω εγγραφές πλην αυτής με α/α 45.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον ότι στην από 15/03/2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου – Επεξεργασίας, κατά την εκτίμησή της, δεν αποτυπώνεται το πλήρες υλικό που απαρτίζει και συγκροτεί την υπόθεση, διότι, κατά τους ισχυρισμούς της, από το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε, είναι προφανές ότι δε διενεργήθηκε πλήρης έλεγχος επί του συνόλου των εγγραφών, αλλά δειγματοληπτικός. Συνεπώς το ποσό των 43.887,11 € πλέον Φ.Π.Α. 10.532,90 € που υπολογίστηκε από τον έλεγχο λόγω μη έκδοσης πέντε χιλιάδων πεντακοσίων πενήντα τριών (5.553) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. για ισάριθμες εκτελεσμένες παραγγελίες πώλησης ειδών φαγητού με διανομή (delivery) μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «..... ΑΕ», δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο.

Ο ισχυρισμός αυτός, ωστόσο, αποδεικνύεται αβάσιμος από το ίδιο το περιεχόμενο της συμπροσβαλλόμενης Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας, η οποία, στο τέλος κάθε Πίνακα (όπου για λόγους οικονομίας παρουσιάζεται μέρος των χιλιάδων εγγραφών), παραπέμπει στο Παράρτημα, δηλαδή στο συνημμένο CD, που περιλαμβάνει τις πλήρεις εγγραφές αναλυτικά για κάθε

Πίνακα. Το εν λόγω Παράρτημα, σύμφωνα με τη ρητή διευκρίνιση του ελέγχου, αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου. Ως εκ τούτου, παρά τους αντίθετους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται ότι ο έλεγχος δεν ήταν δειγματοληπτικός, αλλά πραγματοποιήθηκε επί του συνόλου του αποδεικτικού υλικού, καθώς όπως προκύπτει από τους Πίνακες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα (CD) - κάθε επιμέρους εγγραφή έτυχε επεξεργασίας.

Επειδή, από το 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην από 15/03/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται και αναλύονται επαρκώς όλα όσα αφορούν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ήτοι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/03/2022 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς ο ισχυρισμός ότι έκθεση ελέγχου δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

«..... Ι.Κ.Ε.» ΑΦΜ: και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /29-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018.

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

Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης /29-05-2023) Φορ. έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), συνολικού ποσού 5.266,45 €

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

**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.