



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 01/09/2023

Αριθμός απόφασης: 592ε



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **13-04-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με έδρα τον κατά της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2022 και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **13-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.000,00€** για το φορολογικό έτος 2022, ως υπόχρεης τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε για πέμπτη φορά εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (4^η υποτροπή,) στην παράβαση της μη έκδοσης μιας απόδειξης λιανικών συναλλαγών από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου, σε μία περίπτωση πώλησης αγαθών, συνολικής αξίας 16,10 ευρώ συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ 13%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12,13 α' του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι: **2.000,00€** ($1,86 \times 200\% = 3,72\text{€}$, ποσό προστίμου ΦΠΑ μικρότερο από 2.000,00€ , εφαρμογή του ελάχιστου ποσού για διπλογραφικά βιβλία , ήτοι :2.000,00€).

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων». Συγκεκριμένα, την 11-09-2022, ημέρα Κυριακή και ώρα 16:30μμ, υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. διενήργησαν έλεγχο σε υποκατάστημα της προσφεύγουσας επί της οδού, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, δεν είχε εκδοθεί μια απόδειξη λιανικών συναλλαγών για τα αγορασθέντα είδη συνολικής αξίας 16,10 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2, 12, 13 και 40 του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1002/31-12-2014 και 1003/31-12-2014 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ. Παράλληλα, από το αρχείο της

αρμόδιας φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε προγενέστερες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Λόγω τέταρτης υποτροπής εντός πενταετίας, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.000,00 ευρώ.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στις 11-09-2022, το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, με το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση κλήθηκε, εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το αρ. πρωτ. υπόμνημα απόψεων. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί, και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επικαλούμενη :

- Πλημμελή εφαρμογή της κύρωσης του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ σε συνδυασμό με το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 και

- ελλιπή αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή, στο **άρθρο 23** του Κ.Φ.Δ. «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» , 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.

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) ... β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1** του ΚΦΔ: «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 στο **άρθρο 58Α** του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «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, με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται 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. 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) 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.** 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.** ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική

πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» ...

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» 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, σύμφωνα με το **άρθρο 62** του ΚΦΔ : «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 παρ. 1 και 2** 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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28** παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του **άρθρου 171** του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 12/10/2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα διατηρεί επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων, τηρεί διπλογραφικά βιβλία και για τις υπηρεσίες που παρείχε κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο εξέδιδε Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών από τον Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου Κατά την έναρξη του ελέγχου ζητήθηκε από υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρίας, η έκδοση ενδεικτικής ΑΛΣ από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., η οποία όμως δεν δόθηκε, διότι, όπως ισχυρίστηκε ο υπάλληλος, είχε τελειώσει η χαρτοταινία της ταμειακής μηχανής. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν εξέδωσε μια ΑΛΣ για αγορασθέντα είδη συνολικής αξίας 16,10 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι η επίμαχη ΑΛΠ εκδόθηκε, αλλά δεν παραδόθηκε στον πελάτη, διότι τελείωσε η χαρτοταινία της ταμειακής μηχανής και ο ίδιος δεν ενέμενε για την αντικατάσταση της και παραλαβή της εκδοθείσας απόδειξης. Μάλιστα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την αριθ. ΑΛΠ αξίας 16,10 ευρώ. Η ΑΛΠ που επικαλείται η προσφεύγουσα εκδόθηκε στις 16:08, ενώ ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα, ήτοι στις 16:30, όπως αναγράφεται ρητά και ξεκάθαρα στην από 12/10/2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε σε προγενέστερες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως διαπιστώθηκε από το αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Επειδή, η προσφεύγουσα σαφώς και γνώριζε ότι πρόκειται για τέταρτη υποτροπή, καθώς στο παρελθόν είχαν πραγματοποιηθεί και πάλι επιτόπιοι έλεγχοι από τη Φορολογική Αρχή, είχαν διαπιστωθεί παραβάσεις και της κοινοποιήθηκαν Σ.Δ.Ε. - Κλήση σε ακρόαση, ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου και στη συνέχεια η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Μάλιστα, όπως προκύπτει από την εκτύπωση από το ηλεκτρονικό σύστημα elenxis, η προσφεύγουσα εξόφλησε τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν με τις αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου. Επίσης, αναφορικά με το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την αριθ. πράξη επιβολής προστίμου επισημαίνουμε ότι έχει υπαχθεί στην αριθ. αίτηση ρύθμισης οφειλών που υπέβαλε η προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, ενώ σχετικά με πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Εκ των ανωτέρω προκύπτει η πλήρης και αδιαμφισβήτητη γνώση της προσφεύγουσας σχετικά με την επιβολή των προηγούμενων προστίμων, αλλά και σχετικά με το γεγονός ότι η ίδια τελούσε σε

υποτροπή, όταν διαπιστώθηκε η νέα παράβαση στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργήθηκε σε υποκατάστημα της στην οδό από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ και πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, θέτοντας εικοσαήμερη προθεσμία από την επίδοση, προκειμένου η προσφεύγουσα να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της για την διαπιστωθείσα παράβαση. Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από την από 12/10/2022 έκθεση ελέγχου κατέθεσε το αριθ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα της ασκώντας το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αποτυπώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που οδηγούν στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι η διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης μιας ΑΛΣ αξίας 16,10 ευρώ από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμ..... κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014, το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το είδος του στοιχείου που δεν εκδόθηκε (ΑΛΣ), η συνολική αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, η ημερομηνία και ώρα διενέργειας του ελέγχου, ο τόπος διενέργειας του ελέγχου, ο αριθμός της εντολής ελέγχου, τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα στοιχεία των υπαλλήλων που διενήργησαν τον έλεγχο, η ημερομηνία επίδοσης του Σ.Δ.Ε. και οι φορολογικές διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων και προστίμων για τη συγκεκριμένη παράβαση. Τα ίδια ως άνω στοιχεία καταγράφονται τόσο στην πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου όσο και στην από 12/10/2022 έκθεση ελέγχου. Ως εκ τούτου, σαφώς προσδιορίζονται αυτά και δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία στην προσφεύγουσα σχετικά με τα επιμέρους στοιχεία του διενεργηθέντος ελέγχου και της διαπιστωθείσας παράβασης, ούτε στερήθηκε το δικαίωμα άμυνας και ανταπόδειξης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η Φορολογική Αρχή τήρησε την απαιτούμενη εκ του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ διαδικασία, παρέχοντας στην προσφεύγουσα τη δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, διατυπώνοντας εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών, δικαίωμα το οποίο η ίδια άσκησε.

Επειδή, από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 12/10/2022 έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι στοιχειοθετείται πλήρως στη συγκεκριμένη περίπτωση η αποδιδόμενη παράβαση.

Για όλους τους προαναφερόμενους λόγους, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί θα πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **13-04-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

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

Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθμ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.000,00€	2.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.