



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6/3/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 633

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **29-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Ημ/νία κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		21-10-2023	2-11-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2020	8.782,31€

2		21-10-2023	2-11-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2021	11.532,27€
---	-------	------------	-----------	-------------------------------------	------	------------

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **2-8-2023** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της **ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / **21-10-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου **58Α§1** του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού **8.782,31€**, διότι κατά το **φορολογικό έτος 2020** δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., **32.943** φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού **135.112,37€** πλέον Φ.Π.Α., ποσού **17.564,61€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **8, 10, 12, 13** και **14** του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και του άρθρου **13§1** του ΚΦΔ.

Με την με αριθ. / **21-10-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου **58Α§1** του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού **11.532,27€**, διότι κατά το **φορολογικό έτος 2021** δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., **40.851** φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού **177.419,58€** πλέον Φ.Π.Α., ποσού **23.064,54€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **8, 10, 12, 13** και **14** του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και του άρθρου **13§1** του ΚΦΔ.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Το αντικείμενο της υπό εξέταση επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του **taxis** είναι οι «.....». Η προσφεύγουσα για την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **3** του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε στην έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας στις **19-5-2022**, ημέρα Πέμπτη και ώρα **11:15** πμ. Αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. / **2022** Πληροφοριακό Δελτίο της **ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, το οποίο αναφέρεται σε επιχειρήσεις που δέχονται μεγάλο όγκο ηλεκτρονικών παραγγελιών. Συνεπεία του ανωτέρω Δελτίου Πληροφορικών εκδόθηκε η με αριθ. / **2022** **εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς και του ΚΦΔ.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2020 έως 31/12/2021, μεταξύ των παραγγελιών που ελήφθησαν μέσω των ιστοσελίδων «.....», «.....» και «.....» και εκτελέστηκαν από την προσφεύγουσα και των εκδοθέντων, από την εν χρήσει ΦΗΜ με αριθ. μητρώου τύπου, Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, δεν εξέδωσε συνολικά 73.794 φορολογικά στοιχεία για ηλεκτρονικές παραγγελίες που εκτέλεσε και τις οποίες είχε προηγουμένως λάβει μέσω των ως άνω διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας φαγητού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 13 και 14 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα:

- κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 32.943 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 135.112,37€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 17.564,61€.
- κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 40.851 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 177.419,58€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 23.064,54€.

Έπειτα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε το με αριθ. πρωτ. / 19-6-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και τον με αριθ. / 19-6-2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 19-6-2023 και ώρα 12:34:35 με αριθ. καταχώρησης

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, κατόπιν των ως άνω αναφερομένων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 2-8-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. / 13-9-2023 έγγραφο. Συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ. / 2-11-2023 συστημένη επιστολή.

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 2) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ και του άρθρου 6 του ν.2690/1999.
- 3) Ο έλεγχος διενεργήθηκε από αναρμόδια φορολογική αρχή.
- 4) Οι ενέργειες του ελέγχου δεν ήταν συμβατές με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Όσον αφορά την αρμοδιότητα διενέργειας ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποκατάστημα Ε' Λάρισας σύμφωνα με τη "Δ.ΟΡΓ. Α ΕΞ 2018 Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ως προς τον ανακαθορισμό της δομής και των αρμοδιοτήτων της Διεύθυνσης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων

και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)” ισχύουν τα ακόλουθα:

“

Άρθρο 14

Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

ΕΝΟΤΗΤΑ Α'

Γενικές Διατάξεις που αφορούν στην ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.»

1.....

δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες **παράλληλα και ανεξάρτητα** από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α. Δ.Ε....»

Επιπλέον στην ίδια ως άνω απόφαση αναφέρεται ότι η **συναρμοδιότητα** των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εκτείνεται σε **όλη την επικράτεια**.

ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΥΣ 1^ο, 2^ο & 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

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 (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ 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.

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. ...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

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 τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος διενεργήθηκε στην έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας στις 19-5-2022, ημέρα Πέμπτη και ώρα 11:15 πμ. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ./2022 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο αναφέρεται σε επιχειρήσεις που δέχονται μεγάλο όγκο ηλεκτρονικών παραγγελιών. Συνεπεία του ανωτέρω Δελτίου Πληροφορικών εκδόθηκε η με αριθ./2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), καθώς και του ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα λάμβανε και εκτελούσε παραγγελίες αγαθών μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας e-food, ο έλεγχος με την με αριθ./ 19-5-2022 πρόσκληση διάθεσης λογιστικών στοιχείων αιτήθηκε για την περίοδο 1/1/2020 έως 31/12/2021

α) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και

β) τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία από τους εν χρήσει ΦΗΜ του υποκαταστήματος, εγγεγραμμένα σε οπτικό δίσκο (CD, DVD).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση του ελέγχου με το με αριθ. πρωτ. / / 27-5-2022 έγγραφο προσκομίζοντας τα ηλεκτρονικά αρχεία από τον με αριθ. μητρώου

Επειδή, εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθ. / 7-6-2022 εντολή επεξεργασίας των προσκομισθέντων από τον έλεγχο, η οποία κοινοποιήθηκε τόσο στην προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθ. πρωτ. / 16-6-2022 έγγραφο γνωστοποιώντας της παράλληλα την δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Στις 29-6-2022 διενεργήθηκε ηλεκτρονική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου με αριθ. καταχώρησης

Επειδή, προκειμένου να διενεργηθεί αντιπαραβολή του ηλεκτρονικού αρχείου των εκδοθέντων ΑΛΠ από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθ. μητρώου με τις εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας, ο έλεγχος απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. / 31-5-2022 έγγραφο προς την επιχείρηση Α.Ε., η οποία ανταποκρίθηκε στις 14-6-2022 αποστέλλοντας στον έλεγχο ένα αρχείο excel με ονομασία «.....».

Επειδή, ο έλεγχος ενοποιώντας όλες τις παραγγελίες μέσω σε ένα αρχείο προέβη σε αντιπαραβολή του αρχείου των εκτελεσθέντων παραγγελιών με το αρχείο των εκδοθεισών ΑΛΠ.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον χρόνο που μεσολαβεί μεταξύ της λήψης της παραγγελίας μέχρι την εκτέλεσή της δεν είναι σταθερός, ούτε μπορούσε να προσδιοριστεί με ακρίβεια και για λόγους χρηστής διοίκησης διενεργήθηκε έως και δύο ώρες μετά την αναγραφόμενη ώρα καταχώρησης της παραγγελίας.

Επειδή, λόγω αμελητέων διαφοροποιήσεων μεταξύ της αξίας των εκδοθέντων ΑΛΠ καθώς και της αξίας της παραγγελίας, που οφείλονται σε παράγοντες, όπως χρεώσεις περιβαλλοντικού τέλους, ποσού 0,09€, ο έλεγχος δέχτηκε εύρος απόκλισης μεταξύ +0,10€ και -0,10€.

Επειδή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε, κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2020 έως 31/12/2021, μεταξύ των παραγγελιών που ελήφθησαν μέσω των ιστοσελίδων «.....», «.....» και «.....» και εκτελέστηκαν από την προσφεύγουσα και των εκδοθέντων, από την εν χρήσει ΦΗΜ με αριθ. μητρώου τύπου, Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, αντίστοιχα, δεν εξέδωσε συνολικά 73.794 φορολογικά στοιχεία για ηλεκτρονικές παραγγελίες που εκτέλεσε και τις οποίες είχε προηγουμένως λάβει μέσω των ως άνω διαδικτυακών πλατφορμών παραγγελίας φαγητού, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 13 και 14 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα:

- κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 32.943 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 135.112,37€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 17.564,61€.

• κατά το φορολογικό έτος 2021 δεν εξέδωσε για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., 40.851 φορολογικά στοιχεία πώλησης καθαρής αξίας, ποσού 177.419,58€ πλέον Φ.Π.Α., ποσού 23.064,54€.

Επειδή, επιπλέον των παραπάνω, από τα ηλεκτρονικά αρχεία του συστήματος ELENXIS ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε βάρος της προσφεύγουσας είχαν εκδοθεί (προγενέστερα του ελέγχου) οι κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμου:

1) Η με αριθ. / 11-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ για το φορολογικό έτος 2019, ποσού 250,00€ δυνάμει της από 4/6/2019 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ

2) Η με αριθ. / 24-2-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ για το φορολογικό έτος 2019, ποσού 500,00€ δυνάμει της από 16/1/2020 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ

3) Η με αριθ. / 19-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ για το φορολογικό έτος 2022, ποσού 1.000,00€ δυνάμει της από 27/6/2022 έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξέδωσε το με αριθ. πρωτ. / 19-6-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και τον με αριθ. / 19-6-2023 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 19-6-2023 και ώρα 12:34:35 με αριθ. καταχώρησης

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, κατόπιν των ως άνω αναφερομένων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 2-8-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. / 13-9-2023 έγγραφο.

Επειδή, συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με την με αριθ. πρωτ. / 2-11-2023 συστημένη επιστολή.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ακολούθησε όλες τις νόμιμες διαδικασίες προτού προβεί στην έκδοση της οικείας έκθεσης ελέγχου και εν συνεχεία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, εν προκειμένω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς και ως εκ τούτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθότι στερούνται αποδεικτικών στοιχείων ικανών να αποδομήσουν τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές διατυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 2-8-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. & / 21-10-2023 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **29-11-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, ήτοι:

A/A	Αριθ. πράξης	Ημ/νία έκδοσης πράξης	Ημ/νία κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		21-10-2023	2-11-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2020	8.782,31€
2		21-10-2023	2-11-2023	Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ	2021	11.532,27€

1. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/ 21-10-2023) Φορ. έτους 2020

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 8.782,31€ [17.564,61€ (Αξία ΦΠΑ) Χ 50%]

2. ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/ 21-10-2023) Φορ. έτους 2021

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 11.532,27€ [23.064,54€ (Αξία ΦΠΑ) Χ 50%]

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

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.