



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-3-2024

Αριθμός απόφασης: **882**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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 Α.Α.Δ.Ε (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 13-12-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία « Ο.Ε.» και τον διακριτικό τίτλο «», με ΑΦΜ, με έδρα στη Αττικής, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά: α) της υπ' αριθμ./2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και β) της υπ' αριθμ./2023 Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης η επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α Ν. 2523/1997, Φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 13-12-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « Ο.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. /2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2023, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **32.698,21 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ διότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε το ίδιο φορολογικό έτος, τρεις χιλιάδες επτακόσιες είκοσι έξι (3.726) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από την εν χρήση ΦΗΜ, ή άλλο φορολογικό στοιχείο, συνολικής αξίας 429.484,02€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% και 24% (αξία συναλλαγών 364.087,60€ και αξία Φ.Π.Α. 65.396,42€), για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας «» καθώς από το φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις 14-7-2023, στο υποκατάστημα της στο από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης: α), δυνάμει της με αριθμ. /05-07-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι για χρονικό διάστημα από 9-4-2023 έως και 14-7-2023 εξέδωσε ισάριθμες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) ίδιας αξίας οι οποίες δεν έφεραν σήμανση από την εν χρήση ΦΗΜ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 04-08-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ των ως άνω ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Β. Με την υπ' αριθμ. /2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε, για το φορολογικό έτος 2023, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 13^Α του Ν. 2523/2017, ποσού **5.000,0€** διότι η προσφεύγουσα εταιρεία το ίδιο φορολογικό έτος υπέπεσε στις ως άνω αναφερόμενες παραβάσεις μη έκδοσης Α.Λ.Π. η συνολική αξία των οποίων υπερέβαινε τα 500,00€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 04-08-2023 έκθεση ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13^Α του Ν. 2523/1997 των ως άνω ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης του νόμου. – Μη απόκρυψη φορολογητέας ύλης και Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα:

α) Η διαπιστωθείσα έλλειψη σήμανσης των επίμαχων ΑΛΠ οφείλετο σε τεχνικής φύσεως ζήτημα, ήτοι ο φορολογικός μηχανισμός που χρησιμοποιεί είχε τεθεί σε δοκιμαστική κατάσταση λειτουργίας από την πρώτη μέρα λειτουργίας του καταστήματος και ο τηςείχε αμελήσει να θέσει το πρόγραμμα σε κανονική λειτουργία αλλά και να ενημερώσει σχετικά την προσφεύγουσα εταιρεία το επίμαχο χρονικό διάστημα.

β). Το γεγονός της μη σήμανσης των επίμαχων ΑΛΠ δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση της με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων καθώς είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης δεδομένου ότι διαβίβαζε αυτόματα καθημερινά στο my data και μέσω του συστήματος της τα δεδομένα που αφορούσαν τις εν λόγω ΑΛΠ, καταχώρησε τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές στα λογιστικά της βιβλία και θα τα συμπεριλάβει στις επερχόμενες φορολογικές δηλώσεις του έτους, τα είχε δε καταχωρήσει στις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ , είχε χρεωθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ εκ ποσού 65.396,42€ το οποίο και έχει εξοφληθεί.

2. Εσφαλμένη εφαρμογή ουσιαστικής διάταξης νόμου. Λανθασμένη υπαγωγή στο άρθρο 58^Α του ΚΦΔ, καθώς στην κρίνόμενη περίπτωση στοιχειοθετείται διαφορετική παράβαση, ήτοι του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια' του ΚΦΔ (Διαδικαστικές παραβάσεις).

3. Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ελαττώματα της αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων – Μη νόμιμη και εσφαλμένη αιτιολογία.

α) Μόνη η διαπίστωση του ελέγχου ότι η μη σήμανση συνεπάγεται τη μη έκδοση στοιχείων δεν είναι ικανή αιτιολογία για την επιβολή προστίμου, με δεδομένο ότι σε καμία διάταξη νόμου δεν υπάρχει σαφής πρόβλεψη ότι η μη σήμανση συνεπάγεται και μη έκδοση, αντιθέτως σαφώς προβλέπεται στην περ. ια της 1^{ης} παραγράφου του άρθρου 54 του ΚΦΔ ότι: « 1. Για κάθε μια από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμοια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο ηλεκτρονικό φορολογικό μηχανισμό.....»

4. Παραβίαση ουσιαστικής διάταξης νόμου . Ανωτέρω βία – συνδρομή τεχνικού προβλήματος που δικαιολογεί την μη σήμανση των επίμαχων ΑΛΠ.

5. Παραβίαση της αρχής αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή και επικαλείται:

α) Μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2023

β) Ισοζύγιο Λογιστικής από 9-4-2023 έως και 14-7-2023

γ) Κατάσταση συναλλαγών ανά ημέρα

δ) Εκτύπωση κινήσεων στο my data από όπου προκύπτει η εμπρόθεσμη διαβίβαση των αποδείξεων από 9-4-2023 έως και 14-7-2023

A. Ως προς την υπ' αριθμ./2023 ειδική χρηματική κύρωση άρθρου 13Α του Ν. 2523/2017.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ... Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.

.....

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης: «1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες....

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501)

έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζομένων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 (Α' 170).

Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.

11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: « 9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκηση της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών.»

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η εκδίκαση της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 13 και 13Α του ν. 2523/1997, κατ' εξαίρεση, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της επιχείρησης και δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη ειδική χρηματική κύρωση άρθρου 13^Α του Ν. 2523/2017, είναι απορριπτέα ως **απαραδέκτως ασκηθείσα**.

Β. Ως προς την υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «**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.....**».

Επειδή, στο άρθρο 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) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.....**

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...»

Επειδή με τη διάταξη της περ. ια` της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό,»

Επειδή με τη διάταξη της περ. στ` της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περ. ια) και ιβ) της παρ. 1»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 54ΣΤ του ΚΦΔ, ορίζεται:

«Άρθρο 54ΣΤ

Πρόστιμα για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές - Χρηματική επιβράβευση προσώπων κατόπιν επιβολής προστίμου μετά από επώνυμη καταγγελία στην εφαρμογή σάρωσης «QR code appodixi» της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2051/2023:

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54ΣΤ (ΚΦΔ) αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων α) σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), β) σε περίπτωση έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ που λειτουργεί με μη εγκεκριμένες προδιαγραφές.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Α §1 του Κ.Φ.Δ. όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 1 του ν.4410/3 - 8 - 2016, 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.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Την 14.7.2023 και ώρα 14:00 π.μ. οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης: α), διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δυνάμει της με αριθμ./05-07-2023 εντολής επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ σε υποκατάστημα της προσφεύγουσας εταιρίας (.....) στο της νήσου διαπίστωσαν ότι ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία διέθετε ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου, για την σήμανση των παραστατικών λιανικής που εξέδιδε μέσω εμπορικής εφαρμογής, τα παραστατικά που βρέθηκαν στην εγκατάσταση κατά την ώρα του ελέγχου καθώς και η ενδεικτική απόδειξη που ζητήθηκε από τον έλεγχο, δεν έφεραν σήμανση. Επίσης, από τον ίδιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κανένα παραστατικό από 09.04.2023 μέχρι και την ώρα του ελέγχου δεν είχε σημειωθεί από την εν λόγω ΕΑΦΔΣΣ.

Με δεδομένη την ως άνω διαπίστωση, ο παρών έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των καταστάσεων με τις συναλλαγές ανά ημέρα (αναφορά πωλήσεων per date. pdf) που τηρούσε η προσφεύγουσα εταιρεία το ως άνω χρονικό διάστημα, καταλόγισε στην προσφεύγουσα εταιρεία τις ως άνω αναφερόμενες επίμαχες παραβάσεις της μη έκδοσης τριακοσίων χιλιάδων επτακόσιες είκοσι έξι (3.726) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από την εν χρήση ΦΗΜ, ή άλλο φορολογικό στοιχείο, συνολικής αξίας 429.484,02€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% και 24% (αξία συναλλαγών 364.087,60€ και αξία Φ.Π.Α. 65.396,42€), για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν κυρώσεις κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 58Α του ΚΦΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, μη ορθώς της επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ καθότι, μόνη η διαπίστωση του ελέγχου ότι η μη σήμανση των επίμαχων Α.Λ.Π. από την εν χρήση ΦΗΜ, δεν συνεπάγεται τη μη έκδοση στοιχείων και συνεπώς δεν είναι ικανή αιτιολογία για την επιβολή προστίμου για μη έκδοση Α.Λ.Π.

Επίσης ισχυρίζεται ότι, ότι το γεγονός της μη σήμανσης των επίμαχων ΑΛΠ δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση της με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων καθώς είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης δεδομένου ότι διαβίβαζε αυτόματα καθημερινά στο my data και μέσω του συστήματος της τα δεδομένα που αφορούσαν της εν λόγω ΑΛΠ, καταχώρησε τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές στα λογιστικά της βιβλία, τα είχε δε καταχωρήσει στις μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ , είχε χρεωθεί με τον αναλογούντα ΦΠΑ εκ ποσού 65.396,42€ το οποίο και έχει εξοφληθεί, προσκομίζοντας τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (Ισοζύγιο, κατάσταση συναλλαγών εκτύπωση κινήσεων στο my data κλπ).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ, η κύρωση που αναφέρεται στο εν λόγω άρθρο αφορά αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και στην κρινόμενη υπόθεση η διαπίστωση, από την φορολογική αρχή, της μη σήμανσης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό των επίμαχων στοιχείων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), δεν συνεπάγεται από μόνης της και μη έκδοση τους.

Επειδή, ωστόσο, στην από 04-08-2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Γλυφάδας, δεν αποτυπώνονται τα ευρήματα και οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής και το εξ αυτών συναγόμενο πόρισμα περί μη έκδοσης από την προσφεύγουσα τριών χιλιάδων επτακοσίων

είκοσι έξι (3.726) Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ) από την εν χρήση ΦΗΜ, ή άλλο φορολογικό στοιχείο, συνολικής αξίας 429.484,02€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% και 24% (αξία συναλλαγών 364.087,60€ και αξία Φ.Π.Α. 65.396,42€) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, ήτοι ελλείπει παντελώς η (πλήρης, σαφής, ειδική και αναλυτική) αιτιολογία που να στοιχειοθετεί αδιαμφισβήτητα τις επίμαχες παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2023.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα είναι έκδηλο ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Γλυφάδας, στερείται αιτιολογίας, θέτοντας υπό αμφισβήτηση την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Ως εκ τούτου, η έλλειψη αιτιολογίας, ουσιώδους τύπου της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, επιφέρει το ακυρώσιμο αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, θα πρέπει να ακυρωθεί λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, συμφώνως προς το άρθρο 64 του ΚΦΔ.

Επειδή, το γεγονός της μη σήμανσης των επίμαχων ΑΛΠ δύναται να αποτελέσει αντικείμενο ετέρου ελέγχου και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας να προβεί στην έκδοση νέας πράξης λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες στην υπό κρίση περίπτωση διατάξεις του ΚΦΔ και οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 13-12-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1) Την **απόρριψη** της ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγρ. 8 του άρθρου 13^Α Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ως **απαράδεκτης**.

2) Την **αποδοχή** της ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθμ./2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και την **ακύρωση** της ως άνω πράξης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	----------------------	-----------------------

Υπ'αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	32.698,21€	0,00€
---	------------	-------

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.