



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 12 / 09 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2544

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... με έδρα την περιοχή ....., θέση «.....», Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό ...../08-03-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.**

**5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**

**6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **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:

#### Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. ....../22-12-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών/Β' Υποδιεύθυνσης Ιωαννίνων, διενεργήθηκε στις 27.12.2023 (ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη και ώρα 11.30) στο υποκατάστημα που διατηρεί η προσφεύγουσα στην ....., μερικός επιτόπιος έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ΚΦΔ, η οποία έχει κύρια δραστηριότητα το «.....» και δευτερεύουσα τις «.....» και τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης σε μία (1) περίπτωση από τον εν χρήση Φ.Η.Μ. για πώληση ροφήματος (καφέ) συνολικής αξίας 1,60 € με καθαρή αξία ποσού 1,41 € και αναλογούνται Φ.Π.Α. 13% ποσού 0,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 38 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται κατά περίπτωση, όπως προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ....../27-12-2023 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση» και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την 27-12-2023. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα πρόβαλε τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και εν συνεχεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η υπ' αριθ. ....../08-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου, ποσό προστίμου αξίας 500,00 €.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί καθ' ολοκληρίαν η ανωτέρω πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη διότι η εταιρεία ουδέποτε και ουδόλως διέπραξε την φερόμενη πράξη. Στην προκειμένη περίπτωση τα γεγονότα έγιναν ως εξής:

*«Τακτική πελάτισσα του καταστήματος, την ώρα που έφευγε μετά τις αγορές της, παραγγέλλει έναν καφέ από το τμήμα ..... που λειτουργεί παραπλεύρως της εξόδου του καταστήματος και αφήνει τα χρήματα, ακριβώς στην αξία τους 1,60 € πάνω στον πάγκο.*

*Η υπάλληλος ετοιμάζει τον καφέ (.....) της κυρίας, ενώ ταυτόχρονα ετοιμάζει και δυο ακόμα καφέδες (.....) για άλλο πελάτη, ο οποίος παρήγγειλε τους καφέδες μπαίνοντας στο κατάστημα για να ψωνίσει και ο οποίος, ζήτησε να ετοιμαστούν γρήγορα για να τους παραλάβει αμέσως μόλις έβγαινε, «σε δυο λεπτά», όπως είπε.*

*Η ανωτέρω πελάτισσα έφυγε όμως βιαστικά, χωρίς να πάρει την απόδειξη την οποία η υπάλληλος εκτύπωσε και άφησε πάνω στον πάγκο.*

*Η υπάλληλος έδωσε στο κλιμάκιο ελέγχου την απόδειξη που εκτυπώθηκε για τον καφέ της κυρίας και φώναξε τον προϊστάμενο της για να εκδώσει το ζητούμενο «Χ» της ταμειακής μηχανής. Ο προϊστάμενος υπέγραψε την παραλαβή του Σημειώματος Ελέγχου.....»*

- Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη λόγω παραβίασης της αρχής της διοίκησης, και επικουρικής της αναλογικότητας και της εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση.

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης**

**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 αρχεία (βιβλία και 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,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρ. 8 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 8 - Τιμολόγιο πώλησης**

[.....] **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. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. [.....]»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 5 και 7 του άρθρ. 12 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 12 - Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**

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

[.....]

. 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.

[.....]

**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. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. [.....]»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 13 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 13 - Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

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

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

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

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος

της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθ. 7 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:**

«1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησής τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του. [.....]»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:**

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:

α) για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών,

β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών,

γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους.

[.....]

Ως «κανονική αξία» θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, η «κανονική αξία» δεν μπορεί να είναι κατώτερη της τιμής της αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή ελλείψει τιμής αγοράς, του κόστους των αγαθών κατά το χρόνο της παράδοσης και προκειμένου περί υπηρεσιών, από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στο φόρο η παροχή των υπηρεσιών.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

«Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό

**φόρου, 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

**2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.**

**3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 58<sup>Α</sup> - Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.**

**Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.**

**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 ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:**

**«[.....]**

**Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ οι ουσιαστικές παραβάσεις συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου.**

Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 για τις ουσιαστικές παραβάσεις επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και διαφοροποιούνται ανάλογα με τη φορολογία για την οποία επιβάλλονται. Έτσι, το πρόστιμο του άρθρου 58 είναι η γενική ρύθμιση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε παραβάσεις σχετικές με όλους τους φόρους, τέλη και εισφορές που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, πλην του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων φόρων, για τους οποίους υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις στα άρθρα 58Α και 59, αντίστοιχα.

[.....]

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου 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 της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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 Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 171 - Αποδεικτική δύναμη

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 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 τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαιυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:**

**«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, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στις 27-12-2023 (ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη και ώρα 11.30) διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών/Β' Υποδιεύθυνση ....., στο υποκατάστημα που διατηρεί η προσφεύγουσα στην ....., μερικός επιτόπιος έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ΚΦΔ στην εν λόγω εταιρεία, η οποία έχει κύρια δραστηριότητα το «.....» και τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.**

**Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου πώλησης σε μία (1) περίπτωση από τον εν χρήση Φ.Η.Μ. για πώληση ροφήματος (καφέ) συνολικής αξίας 1,60 € με καθαρή αξία ποσού 1,41 € και αναλογούνται Φ.Π.Α. 13% ποσού 0,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 38 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α) σε συνδυασμό με τις διατάξεις οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται κατά περίπτωση, όπως προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.**

**Στη συνέχεια εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ....../27-12-2023 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς ακρόαση» και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την 27-12-2023. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα πρόβαλε τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και εν συνεχεία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η υπ' αριθ. ....../08-03-2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023.**

**Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη διότι η εταιρεία ουδέποτε και ουδόλως διέπραξε την φερόμενη πράξη. Στην προκειμένη περίπτωση τα γεγονότα έγιναν ως εξής:**

**«Τακτική πελάτισσα του καταστήματος, την ώρα που έφευγε μετά τις αγορές της, παραγγέλνει έναν καφέ από το τμήμα cafe - αναψυκτήριο που λειτουργεί παραπλεύρως της εξόδου του καταστήματος και αφήνει τα χρήματα, ακριβώς στην αξία τους 1,60 € πάνω στον πάγκο.**

**Η υπάλληλος ετοιμάζει τον καφέ (.....) της κυρίας, ενώ ταυτόχρονα ετοιμάζει και δυο ακόμα καφέδες (.....) για άλλο πελάτη, ο οποίος παρήγγειλε τους καφέδες μπαίνοντας στο κατάστημα για να ψωνίσει και ο οποίος, ζήτησε να ετοιμαστούν γρήγορα για να τους παραλάβει αμέσως μόλις έβγαινε, «σε δυο λεπτά», όπως είπε.**

**Η ανωτέρω πελάτισσα έφυγε όμως βιαστικά, χωρίς να πάρει την απόδειξη την οποία η υπάλληλος εκτύπωσε και άφησε πάνω στον πάγκο.**

**Η υπάλληλος έδωσε στο κλιμάκιο ελέγχου την απόδειξη που εκτυπώθηκε για τον καφέ της κυρίας και φώναξε τον προϊστάμενο της για να εκδώσει το ζητούμενο «Χ» της ταμειακής μηχανής. Ο προϊστάμενος υπέγραψε την παραλαβή του Σημειώματος Ελέγχου.....».**

**Επειδή, ωστόσο αφενός όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 2 αυτής), υπάλληλος του κλιμακίου ελέγχου ήταν παρών, καθ' όλη την διάρκεια της υπό κρίση συναλλαγής (παρασκευή, παράδοση και πληρωμή καφέ) και διαπίστωσε σαφώς ότι η πελάτισσα του καταστήματος εξυπηρετήθηκε χωρίς να εκδοθεί σχετική φορολογική απόδειξη από την πλευρά της προσφεύγουσας, αφετέρου ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας ο οποίος δεν διαφοροποιείται από αυτόν που είχε προβάλλει και κατά την διαδικασία του ελέγχου με το**

από 15-01-2024 υπόμνημα της, ο έλεγχος καταγράφει τα γεγονότα στην σχετική από 02-02-2024 έκθεση ελέγχου (σελ. 3), αναφέροντας ότι ενώ ζητήθηκε από την υπάλληλο της προσφεύγουσας να εκδώσει μια ενδεικτική Απόδειξη Λιανικών Πωλήσεων αξίας 0,10 € από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., με αριθμό μητρώου ....., η υπάλληλος δήλωσε αδυναμία έκδοσης, όπως αδυναμία έκδοσης δήλωσε και όταν της ζητήθηκε εκ νέου Α.Λ.Π. αξίας αυτή την φορά 0,50 € για παράδοση αγαθού (νερό), ήτοι επανειλημμένα ζητήθηκε από τον έλεγχο η έκδοση της ενδεικτικής Α.Λ.Π., την οποία η υπάλληλος αρνούνταν να εκδώσει επικαλούμενη συνεχώς αδυναμία έκδοσης και αντ' αυτής έδωσε Α.Λ.Π. αξίας των 1,60 € με ώρα έκδοσης (11.06) προγενέστερης από τον χρόνο που διενεργήθηκε ο έλεγχος και πραγματοποιήθηκε και η υπό κρίση συναλλαγή (11.30).

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 02-02-2024 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ΚΦΔ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, βάση της κείμενης νομοθεσίας.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση της με αριθμό ...../08-03-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**



## Φορολογικό έτος 2023

**ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Άρθ. 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ**

**Ποσό: 500,00 €**

(Ως η με αριθμό ...../08-03-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.