



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30 / 09 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2671

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@aade.gr

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 **10-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, οδός αρ. T.K., κατά της με αριθ. /02-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Επί της από **10-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από, χωρίς παροχή καθίσματος», διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει της με αριθμό-2022 σχετικής Εντολής Ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του Κ.Φ.Δ., για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει των βιβλίων και στοιχείων που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στα σχετικά αιτήματα της φορολογικής αρχής και από τα στοιχεία των ηλεκτρονικών παραγγελιών από ηλεκτρονικές πλατφόρμες που περιήλθαν στη διάθεσή του ελέγχου και έπειτα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε, για την χρήση 2018 η μη έκδοση δεκατριών χιλιάδων εκατόν είκοσι οχτώ (13.128) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού «.....», κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε το με αριθ./30-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό του προστίμου, και καθώς εκείνος δεν ανταποκρίθηκε, η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό της παράβασης και εν συνεχεία η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της με αριθμό/02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, (λόγω μη έκδοσης δεκατριών χιλιάδων εκατόν είκοσι οχτώ (13.128) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων από τους εν χρήση ΦΗΜ, για εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών («.....») συνολικής αξίας 135.387,22 €, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% ποσού 564,67€ και καθαρή αξία υποκείμενη σε ΦΠΑ 24% ποσού 108.668,66 € πλέον Φ.Π.Α. 26.153,89. Ήτοι, συνολικό ποσό προστίμου 26.153,89 € λόγω 1^{ης} υποτροπής.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του καθώς και να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η ανωτέρω πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Μη έκδοση παραστατικών καθώς οι παραγγελίες προέρχονταν από προσωπικό του λογαριασμό. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι την τελευταία πενταετία έχει αναπτυχθεί ιδιαίτερα η παραγγελιοληψία μέσω συγκεκριμένων δημοφιλών πλατφορμών προκειμένου να αυξήσει την αναγνωρισιμότητα της επιχείρησής του προέβαινε στην υποβολή συχνών παραγγελιών προϊόντων μικρής αξίας από τον προσωπικό του λογαριασμό, ακολουθώντας έκανε θετική αξιολόγηση «πέντε αστέρια» και εν συνεχεία ακύρωνε την παραγγελία. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την εταιρεία
- Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

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 άρθρου 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.

[.....]

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.

[.....]

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 άρθρ. 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^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 58^Α - 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 διαυγή 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 και ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, στον προσφεύγοντα, ο οποίος τηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες παροχής γευμάτων από, χωρίς παροχή καθίσματος», διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει της με αριθμό-2022 σχετικής Εντολής Ελέγχου, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.

4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) & του Κ.Φ.Δ., για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2020.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στις σχετικές προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία.

Ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του, όπως αναλυτικά αναφέρει η από 30-12-2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΔ και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) σελ. 9 -21 και συγκεκριμένα:

- το αρχείο των ολοκληρωμένων Παραγγελιών που εστάλησαν από την εταιρεία «.....» η οποία διαχειρίζεται τις πλατφόρμες παραγγελιών «.....» και
- τα αρχεία των εκδοθέντων στοιχείων πώλησης των με αρ. μητρώου «.....» και «.....» ΦΗΜ, που τηρούσε ο προσφεύγων,

προέβη σε αντιπαραβολικό έλεγχο των συναλλαγών καταρτίζοντας τους σχετικούς πίνακες και κατέληξε ότι κατά την χρήση 2018, για ένα πολύ μεγάλο πλήθος συναλλαγών δεν είχαν εκδοθεί στοιχεία πώλησης, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Μήνας/Τρίμηνο	Πλήθος στοιχείων που δεν εκδόθηκαν	Καθαρή Αξία	Καθαρή Αξία	Αναλογούν Φ.Π.Α.	Μικτή αξία Παραγγελίας
1	1.100	46,45	8.803,90	2.118,97	10.969,32
2	913	28,36	7.286,40	1.752,42	9.067,18
3	1.162	31,93	9.301,64	2.236,55	11.570,12
A	3.175	106,74	25.391,94	6.107,94	31.606,62
4	1.323	36,16	10.654,28	2.561,73	13.252,16
5	1.271	40,99	10.460,62	2.515,88	13.017,49
6	1.149	45,19	9.775,19	2.351,92	12.172,30
B	3.743	122,34	30.890,09	7.429,53	38.441,95
7	919	59	7.929,21	1.910,68	9.898,90
8	895	61,23	7.664,68	1.847,48	9.573,40
9	1.103	66,83	9.310,91	2.243,31	11.621,05
Γ	2.917	187,06	24.904,80	6.001,47	31.093,35
10	966	42,04	8.052,57	1.938,08	10.032,70
11	1.065	53,04	8.774,00	2.112,66	10.939,70
12	1.262	53,44	10.655,25	2.564,21	13.272,90
Δ	3.293	148,52	27.481,82	6.614,95	34.245,30
ΣΥΝΟΛΟ	13.128	564,66	108.668,65	26.153,89	135.387,22

Από τα ανωτέρω προκύπτει η μη έκδοση δεκατριών χιλιάδων εκατόν είκοσι οχτώ (13.128) ΑΛΠ ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας 135.387,22 € ήτοι καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 13% ποσού 564,67 € και καθαρής αξίας υποκείμενη σε ΦΠΑ 24% ποσού 108.668,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 26.153,89 € για αντίστοιχες εκτελεσθείσες παραγγελίες από ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας φαγητού (.....) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Τα ως άνω αποτελέσματα συμπεριελήφθησαν στο με αριθ./30-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, και μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό του προστίμου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα, και η αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό της παράβασης και εν συνεχεία εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η σχετική προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται ότι η μη έκδοση παραστατικών προέρχονταν από παραγγελίες μικρής αξίας που είχε πραγματοποιήσει από τον προσωπικό του λογαριασμό. Ειδικότερα αναφέρει ότι την τελευταία πενταετία έχει

αναπτυχθεί ιδιαίτερα η παραγγελιοληψία μέσω συγκεκριμένων δημοφιλών πλατφορμών και προκειμένου να αυξήσει την αναγνωρισιμότητα της επιχείρησής του προέβαινε στην υποβολή συχνών παραγγελιών προϊόντων μικρής αξίας από τον προσωπικό του λογαριασμό, ακολουθώντας έκανε θετική αξιολόγηση «πέντε αστέρια» και εν συνεχεία ακύρωνε την παραγγελία. Ωστόσο από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου δεν προκύπτει ότι οι περιπτώσεις μη έκδοσης αφορούν σε λίγες περιπτώσεις ασήμαντης αξίας, περαιτέρω ο προσφεύγων και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και για τις επικαλούμενες ακυρώσεις απλά παραθέτει φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα από την προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (ως πελάτη αυτής) τα οποία, αφενός αφορούν σε λογιστικά αρχεία τα οποία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, αφετέρου έραν της απλής παράθεσης αυτών δεν προβάλλεται από την πλευρά του καμία συσχέτιση αυτών με τις περιπτώσεις των 13.042 παραγγελιών για τις οποίες ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχουν εκδοθεί σχετικά φορολογικά στοιχεία πώλησης (ΑΛΠ) προς τους πελάτες του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 30-12-2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΔ και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένα**, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθμό/02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2018

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Άρθ. 58^Α του ΚΦΔ

Ποσό: 26.153,89 €

(Ως η με αριθμό/02-04-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.