



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/09/2024

Αριθμός απόφασης:1857

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

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

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

4. Την από 11/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμ. .../05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 16/04/2024 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από 11/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **Ε.Π.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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../05-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους ποσού 500,00 € για το φορολογικό έτος 2024, λόγω μη έκδοσης μίας (1) Απόδειξης Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.), σε μία περίπτωση, για πώληση εμπορεύματος σε πελάτη, καθαρής αξίας 411,50€, πλέον ΦΠΑ 53,50€ και συνολικής αξίας 465,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη, εκδόθηκε βάσει της από 07/02/2024 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4987/2022, για το φορολογικό έτος 2024, της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, δυνάμει της 1/2024 σχετικής εντολής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά τη διαγραφή του προστίμου, επικαλούμενη ότι ήδη από την αρχή του επιτόπιου ελέγχου, υπήρχαν ενστάσεις για την επιβολή του προστίμου προς τους ελεγκτές, καθώς οι παραδόσεις των παραγγελιών γίνονται με μηχανάκι που ανήκει στην εταιρεία και ο οδηγός στην προσπάθειά του να τακτοποιήσει τα εμπορεύματα που αφορούσαν στη λιανική πώληση όσο και στη χονδρική, για την οποία είχε ήδη προηγηθεί η έκδοση τιμολογίου νωρίτερα, δεν έλαβε το σχετικό παραστατικό (ΑΛΣ-ΔΑ), το οποίο ήταν προς έκδοση από τη νόμιμη εκπρόσωπο. Η αποστολή των εμπορευμάτων στην οικία του ιδιώτη πελάτη δεν ήταν

δεδομένη, λόγω χωρητικότητας, καθώς είχε προτεραιότητα η παράδοση της χονδρικής πώλησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, παραθέτει την Α.Λ.Σ. με αριθμό .../3-1-2024 με ώρα έκδοσης 19.21, όπως αναγράφεται στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, που η επίδοση έγινε στη νόμιμη εκπρόσωπο της εταιρείας στις 19.30, το Τ.Δ.Α. με αριθμό ... προς την επιχείρηση που είχε προτεραιότητα στην παράδοση των εμπορευμάτων της και την επίδοση του ΣΔΕ. Ωστόσο, η εκπρόσωπος της εταιρείας, ουδέποτε αρνήθηκε να εκδώσει μερικό σύνολο πωλήσεων (Χ). Αντιθέτως, λόγω του γεγονότος ότι δε γνώριζε τον τρόπο έκδοσης, ζήτησε τη βοήθεια των ελεγκτών, ώστε να το λάβουν, οι οποίοι και βοήθησαν. Επίσης ισχυρίζεται ότι ενώ ο έλεγχος δεν καταλόγισε παράβαση για τα εμπορεύματα της χονδρικής πώλησης για τα οποία ο υπάλληλος δεν είχε παραλάβει το αντίστοιχο τιμολόγιο, ωστόσο εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε το γεγονός ότι η συναλλαγή για τη λιανική πώληση δεν είχε ολοκληρωθεί, αφού ο οδηγός προσπαθούσε να τακτοποιήσει τις παραγγελίες του και να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με το ν. 4308/2014, θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.), τα οποία καθορίζουν ένα ενοποιημένο λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, οι διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 και εφεξής. Ειδικότερα, στο άρθρο 1, ορίζει ότι : « *Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β), γ....,».* Περαιτέρω, ο ίδιος ως άνω νόμος, ορίζει στο **άρθρο 5** 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..... 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. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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, σύμφωνα με το άρθρο 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.

3. ...

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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 την παρ.1 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.
- 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 με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014, με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται μεταξύ άλλων στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης

στοιχείων λιανικής πώλησης), : «13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].

13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.

13.1.3 Αποκλειστικά και μόνο στην περίπτωση που η παράδοση των πωλούμενων αγαθών στον ιδιώτη – αγοραστή γίνεται από τρίτο (τριγωνική παράδοση από τον προμηθευτή ή αποστολή από αποθηκευτή κ.λπ.), τα στοιχεία λιανικής πώλησης μπορούν να εκδοθούν το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση των αγαθών. Εννοείται πως όταν εκδίδεται παραστατικό λιανικής, δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης.»

Επειδή, περαιτέρω, ο ν. 4987/2022, στο **άρθρο 23**, ορίζει ότι : «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.» Στο **άρθρο 28** ότι : «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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.» Στο **άρθρο 58^Α**, ότι : «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, [...]

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. ...» Στο **άρθρο 62**, ότι : «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.» Στο **άρθρο 64**, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», και στο **άρθρο 65**, 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, εξάλλου, ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν. ν. 2717/1999), στο **άρθρο 169**, ορίζει ότι: «Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο.» Στο **άρθρο 170**, ότι: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.» Στο **άρθρο 171**, 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. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 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. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή με βάση τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/02/2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, προκύπτουν τα εξής : Την 03.01.2024, ημέρα Τετάρτη και ώρα 19:10, συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), εισήλθε αρχικά στο κατάστημα της επιχείρησης ΕΠΕ, όπου διαπίστωσε να τοποθετούνται σε σακούλες κιβώτια με τυρί και να μεταφέρονται έξωθεν από δύο υπαλλήλους της επιχείρησης. Στη συνέχεια οι αρμόδιοι ελεγκτές, μετέβησαν έξω από το κατάστημα και παρακολουθούσαν διακριτικά τη φόρτωση των ανωτέρω κιβωτίων από τον ένα υπάλληλο, ενώ ο οδηγός καθόταν στο μηχανάκι της επιχείρησης. Μόλις ξεκίνησε ο οδηγός και κατέβηκε από το πεζοδρόμιο στο δρόμο, οι ελεγκτές τον σταμάτησαν και του ζήτησαν να τους επιδείξει την απόδειξη λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), ή άλλο φορολογικό στοιχείο για τα μεταφερόμενα είδη (τενεκέδες τυρί και σακούλα με διάφορα συσκευασμένα προϊόντα τρία τεμάχια τύπου «EDAMAME KERNELS» και δέκα τεμάχια τύπου «BUCKWHEAT NOODLES»). Ο οδηγός τους ενημέρωσε ότι δεν είχε μαζί του απόδειξη λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) ή άλλο φορολογικό στοιχείο εκδοθέν από την επιχείρηση. Στη συνέχεια εισήλθαν στο κατάστημα και αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές τους ταυτότητες στην υπεύθυνη της επιχείρησης, ζήτησαν να εκδοθεί μία Α.Λ.Σ. αξίας 0,01€ από τον εν χρήσει ΦΗΜ. Η υπεύθυνη της επιχείρησης εξέδωσε την με αριθ. Α.Λ.Σ. με ώρα έκδοσης την 19:18. Επίσης, στην ίδια ως άνω έκθεση αναφέρεται, ότι οι ελεγκτές ζήτησαν να εκδοθεί και μερικό σύνολο πωλήσεων Χ, ωστόσο, η υπεύθυνη της επιχείρησης το αγνόησε και ξεκίνησε να εκδίδει αποδείξεις και συγκεκριμένα την με αριθ. με ώρα έκδοσης 19:21, καθώς και άλλες δύο αποδείξεις σε πελάτες που βρίσκονταν εκείνη την ώρα στο χώρο του καταστήματος. Ως εκ τούτου, για την πώληση κιβωτίων τυριού 30 κιλών, σε έναν τουλάχιστον πελάτη, καθαρής αξίας 411,50€ πλέον ΦΠΑ 53,50€ και συνολικής αξίας 465,00€ καταλογίστηκε η σχετική παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ενώ για τα διάφορα συσκευασμένα προϊόντα, ήτοι, τρία τεμάχια τύπου «EDAMAME KERNELS» και δέκα τεμάχια τύπου «BUCKWHEAT NOODLES», για τα οποία επιδείχθηκε εντός του καταστήματος το Τιμολόγιο - Δ Αποστολής υπ'αριθ. /03.01.2024, με ώρα έκδοσης, 16:21, ο έλεγχος δεν καταλόγισε καμία παράβαση, διότι το εν λόγω τιμολόγιο σχετίζονταν με τα ως άνω εμπορεύματα.

Για την προαναφερόμενη παράβαση, επιδόθηκε στην υπεύθυνη της επιχείρησης το υπ' αριθ. ../2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση, προκειμένου αυτή να υποβάλει εγγράφως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., τις απόψεις της, ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Η υπεύθυνη της επιχείρησης προέβαλε τους ίδιους ακριβώς, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, λόγους, οι οποίοι απορρίφθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, η οποία και συνέταξε την από 07/02/2024 σχετική έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι παραδόσεις των παραγγελιών διενεργούνται με μηχανάκι που ανήκει στην εταιρεία και ο οδηγός στην προσπάθειά του να τακτοποιήσει τα εμπορεύματα που αφορούσαν στη λιανική πώληση, όσο και στη χονδρική, για την οποία είχε ήδη προηγηθεί η έκδοση τιμολογίου νωρίτερα, δεν έλαβε το σχετικό παραστατικό (ΑΛΣ-ΔΑ), το οποίο ήταν προς έκδοση από τη νόμιμη εκπρόσωπο. Επιπλέον, αναφέρει ότι η αποστολή των εμπορευμάτων στην οικία του ιδιώτη πελάτη δεν ήταν δεδομένη, λόγω χωρητικότητας, καθώς είχε προτεραιότητα η παράδοση της χονδρικής πώλησης.

Επειδή, στην από 07/02/2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, η οποία και αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρεται ότι οι αρμόδιοι υπάλληλοι δεν προχώρησαν αμέσως στη διενέργεια του ελέγχου, αλλά περίμεναν διακριτικά μέχρι να ξεκινήσει η παράδοση των εμπορευμάτων και όταν ο οδηγός ξεκίνησε την αποστολή και κατέβηκε από το πεζοδρόμιο στο δρόμο, τότε σταμάτησαν τον οδηγό και του ζήτησαν τα φορολογικά στοιχεία πώλησης. Μάλιστα ο ίδιος τους ενημέρωσε, ότι δεν είχε μαζί του απόδειξη λιανικών συναλλαγών, ή άλλο φορολογικό στοιχείο για τα μεταφερόμενα είδη, ήτοι, τενεκέδες τυριού 30 κιλών και μία σακούλα με διάφορα συσκευασμένα προϊόντα (τρία τεμάχια εμπορεύματος τύπου «EDAMAME KERNELS» και δέκα τεμάχια, τύπου «BUCKWHEAT NOODLES»).

Επειδή, σε περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών, ο χρόνος έκδοσης του στοιχείου πώλησης είναι κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης αποστολής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθ./03-01-2024 (ώρα έκδοσης 19:21), συνολικής αξίας 465,00€, εκδόθηκε κατόπιν και συνεπεία του ελέγχου, καθόσον η ενδεικτική Α.Λ.Σ. με αριθμό/03-01-2024 αξίας 0,01 ευρώ εκδόθηκε στις 19:18.

Επειδή ο οδηγός - διανομέας είχε ήδη ξεκινήσει για την παράδοση των εμπορευμάτων και σταμάτησε κατόπιν υπόδειξης του ελέγχου, χωρίς να έχει μαζί του την σχετική απόδειξη λιανικής συναλλαγής, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι ο οδηγός ήταν στην διαδικασία της προσπάθειας να τακτοποιήσει τα εμπορεύματα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η απόδειξη λιανικής συναλλαγής δεν ήταν προς έκδοση, διότι το μέσο μεταφοράς-μηχανάκι είχε ξεκινήσει φορτωμένο με τα πωληθέντα είδη και η Α.Λ.Σ. με αριθμό/03-01-2024 (ώρα έκδοσης 19:21) που αφορά τα εν λόγω πωληθέντα αγαθά, εκδόθηκε μετά την παρουσία του ελέγχου και συγκεκριμένα μετά την έκδοση της ενδεικτικής Α.Λ.Σ./03-01-2024 και ώρα 19:18 και μετά την έκδοση ακόμη δύο αποδείξεων σε πελάτες που βρίσκονταν εκείνη την ώρα στο κατάστημα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η αποστολή των εμπορευμάτων στην οικία του ιδιώτη πελάτη δεν ήταν δεδομένη, απορρίπτεται επίσης ως αβάσιμος, καθότι στο μηχανάκι είχαν φορτωθεί και τα εμπορεύματα που αφορούσαν λιανικές συναλλαγές, ήτοι, τενεκέδες τυριού 30 κιλών.

Επειδή, ορθά ο έλεγχος δεν καταλόγισε παράβαση για τα λοιπά συσκευασμένα είδη που αφορούσαν σε χονδρική πώληση, δεδομένου ότι για αυτά είχε ήδη εκδοθεί το με αριθ. ../03-01-2024 τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής με ώρα έκδοσης την 16:21.

Επειδή, η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η οποία φέρει την κατά το άρθρο 171 του Κ.Δ.Δ. αποδεικτική δύναμη, εμπεριέχει όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα αποδεικτικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση της συγκεκριμένης παράβασης και την έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου /11-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ./05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, πρόστιμο : 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.