



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αθήνα, 31/03/2025

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 855

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

E-mail : : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 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' 6009/25-11-2022)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στο, κατά

- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία η οποία υπεβλήθη 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:

- Με τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 22.307,38€, (λόγω υποτροπής) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση ΑΛΠ από το Πρόγραμμα Εστιατορίουή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, καθαρής αξίας 92.949,86€ πλέον ΦΠΑ (13% και 24%) 22.307,38€, ήτοι συνολικής αξίας 115.257,24€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

- Με τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 1.523,68€ (λόγω υποτροπής) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση ΑΛΠ από το Πρόγραμμα Εστιατορίου ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, καθαρής αξίας 8.144,90€ πλέον ΦΠΑ (13% και 24%) 1.523,68€, ήτοι συνολικής αξίας 9.668,58€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

- Με τη με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 28.600,81€ (λόγω υποτροπής) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση ΑΛΠ από το Πρόγραμμα Εστιατορίου ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, καθαρής αξίας 182.436,00€ πλέον ΦΠΑ (13% και 24%) 28.600,81€, ήτοι συνολικής αξίας 211.036,81€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

- Με τη με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 500,00€ (λόγω υποτροπής) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση ΑΛΠ από το Πρόγραμμα Εστιατορίου ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, καθαρής αξίας 267,77€ πλέον ΦΠΑ (13% και 24%) 57,49€, ήτοι συνολικής αξίας 325,26€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

- Με τη με αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., συνολικού ποσού 8.375,96€ (λόγω υποτροπής) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.). Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση ΑΛΠ από το Πρόγραμμα Εστιατορίου ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, καθαρής αξίας 26.711,07€ πλέον ΦΠΑ (13% και 24%) 4.187,98€, ήτοι συνολικής αξίας 30.899,05€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018 - 2022, εδράζονται επί της απόΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4172/2013 & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως έχουν ήδη τροποποιηθεί (Ν.4987/2022 & Ν.5104/2024), του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ – Υποδιεύθυνση Α Προληπτικών Ελέγχων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Τηνσυνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβη στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης οντότητας, με αντικείμενο εργασιών και επέδωσε την υπ' αριθ.Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για τα φορολογικά έτη 2018 -2022.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία τα οποία επεξεργάστηκε ο έλεγχος και κατέληξε ότι η επιχείρηση προέβαινε σε επιστροφές - ακυρώσεις φορολογικών στοιχείων του προγράμματος εστιατορίου με αποτέλεσμα να εκδίδει ανακριβώς τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, ως κάτωθι πίνακα ανά έτος ελέγχου:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ από ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ Ζ μείον ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟ ΑΛΠ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ από ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ Ζ μείον ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟ ΑΛΠ ΚΑΘ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ από ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ -ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ Ζ μείον ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟ ΑΛΠ ΦΠΑ ΣΕ €	ΠΡΟΣΤΙΜΟ αρ. 58 ^Α Ν.4174/13 50% ΦΠΑ
2018	115.257,24 €	92.949,86 €	22.307,38 €	11.153,69 €
2019	9.668,58 €	8.144,90 €	1.523,68 €	761,84€
2020	211.036,81 €	182.436,00 €	28.600,81 €	14.300,40 €
2021	325,26 €	267,77 €	57,49 €	28,75 €
2022	30.899,05 €	26.711,07 €	4.187,98 €	2.093,99 €
ΣΥΝΟΛΑ	367.186,93 €	310.509,60 €	56.677,33 €	28.338,66 €

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση και ο υπ' αριθ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, προκειμένου να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τάσσοντας παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις της επ' αυτών.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ.Υπόμνημά της, εκφράζοντας τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος δεν τις έκανε δεκτές, απορρίπτοντας τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ συνέταξε την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4172/2013 & Ν.4174/2013

(Κ.Φ.Δ.), όπως έχουν τροποποιηθεί (Ν.4987/2022 & Ν.5104/2024), την οποία διαβίβασε λόγω

αρμοδιότητας στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έλλειψη αιτιολογίας των ενδίκων εκθέσεων και των οριστικών πράξεων, κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 28 Κ.Φ.Δ. και του αρθ. 17 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Συγκεκριμένα, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. (ΣτΕ 3261/1994). ΔΕΦΑΘ 1526/2021.
- Μη νόμιμη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 58^Α § 1 – Ν. 4987/2022, στην ένδικη περίπτωση για το φορολογικό έτος 2018. Συγκεκριμένα, κατά το διενεργούμενο έλεγχο Εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Φ.Δ., συνεπεία της υπ' αριθμ.....εντολής του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης έχει ληφθεί υπόψιν η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και έχει καταλογιστεί προσωρινά το πρόστιμο του άρθρου 58 και 58^Α του Κ.Φ.Δ. κατά την έκδοση του Σ.Δ.Ε. και των Προσωρινών Πράξεων. Ως εκ τούτου, δεν είναι νομικώς επιτρεπτή η επιβολή του ενδίκου προστίμου, που στηρίζεται στην προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τα όσα ρητώς ορίζονται με την Ε. 2047/05-07-2023 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.
- Δεν υφίσταται υποτροπή όταν ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου (ad hoc).

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα

κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.
- στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. [...]. 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.».

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.

Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλήτι με την παραλαβή των αποθεμάτων.

9Α. Για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων διακίνησης αγαθών των παρ. 8 και 9, τα σχετικά παραστατικά εκδίδονται ψηφιακά, φέρουν συγκεκριμένες προδιαγραφές και σημάνσεις και διαβιβάζονται απευθείας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

9Β. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. εξειδικεύεται η έκταση εφαρμογής και καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης, οι εξαιρέσεις και η έναρξη ισχύος των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

9Γ. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι ειδικότερες υποχρεώσεις των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 9Α, οι προδιαγραφές, το περιεχόμενο και ο μορφότυπος των ψηφιακών παραστατικών διακίνησης, ο τρόπος και τα κανάλια διαβίβασης αυτών στην Α.Α.Δ.Ε., καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες για την εφαρμογή των υποχρεώσεων της παρ. 9Α.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 5 της 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», όπως έχει κωδικοποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«Άρθρα 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

[...] 3.1.1 Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Σημειώνεται ότι όπου σε άλλους νόμους γίνεται χρήση του όρου «Βιβλία και στοιχεία» ο όρος αυτός αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία και λογιστικά στοιχεία) του παρόντος νόμου.

3.1.2 Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων. Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: α) [...], β) [...], γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία, [...].

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Εγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ. [...]

5.8.5 Περιεχόμενο παραστατικού διακίνησης. Στο περιεχόμενο του στοιχείου διακίνησης, αναφέρονται κατ' ελάχιστο, οι εξής πληροφορίες: α) πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. αποστολέα και παραλήπτη, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών αναλυτικά και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. Οίκοθεν νοείται ότι αναγράφεται η διεύθυνση στην οποία παραδίδονται τα αγαθά, εάν διαφέρει από τη

διεύθυνση της έδρας του παραλήπτη. Σημειώνεται ότι, δεν υπάρχει η υποχρέωση αναγραφής, μεταξύ άλλων, της ώρας παράδοσης ή αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου ή του πλωτού μέσου, του τόπου αποστολής και του τόπου προορισμού κ.λπ. χωρίς να συνιστά παράβαση η αναγραφή οποιουδήποτε επιπλέον περιεχομένου. Ωστόσο, η εμπλεκόμενη οντότητα έχει σε κάθε περίπτωση την υποχρέωση να τεκμηριώνει επαρκώς τη διακίνηση των αποθεμάτων της. [...].

5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 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.

1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με το παρόν και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατ' εξαίρεση, οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 47γ δεν υποχρεούνται στην έκδοση τιμολογίου για σκοπούς ΦΠΑ αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών. Τιμολόγιο εκδίδουν και οι υποκείμενοι στον φόρο οι οποίοι θεωρείται ότι παραδίδουν σε άλλους υποκείμενους στον φόρο αγαθά σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον ο τόπος παράδοσης των αγαθών είναι το εσωτερικό της Χώρας. Οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα άλλων κρατών μελών, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις περί παραστατικών πωλήσεων του παρόντος νόμου για σκοπούς ΦΠΑ για τις πράξεις που καλύπτονται από τα ως άνω ειδικά καθεστώτα.

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. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

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 (αυτοτιμολόγηση) 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.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

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

8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπό αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.[...].

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 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.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση 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.

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. 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.

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.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.

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.

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.

12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.

β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται 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, 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.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

« 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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 υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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, αν 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. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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.[...]

8. Εάν επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, της παρ. 10 του άρθρου 53 και της παρ. 7 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, περί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αντίστοιχα. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 57, για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 6 του άρθρου 53 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας. Η παρούσα αφορά σε παραβάσεις που απορρέουν από τον Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248).».

Επειδή, στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως έχει ήδη τροποποιηθεί (Ν.4987/2022 & Ν.5104/2024), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, αναφέρονται τα εξής:

«Ο έλεγχος απαντάει στο ΥΠΟΜΝΗΜΑ-ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΠΟΨΕΙΣ-ΑΝΤΙΡΡΗΣΕΙΣ της ελεγχόμενης το οποίο έλαβε αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ως εξής:

ΓΕΝΙΚΑ

Όπως αναγράφεται και στην από τα Δελτία συνοπτικών αναφορών περιόδων φορ. μηνιών για τα φορ. έτη 2018 2022 (μία για κάθε έτος) για τομε αρ. μητρώου, που προσκόμισε η ελεγχόμενη, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πραγματοποιούνταν επιστροφές ακυρώσεις μεγάλου μέρους των αποδείξεων λιανικής πώλησης που εξέδιδε η ελεγχόμενη από το συγκεκριμένο πρόγραμμα εστιατορίου. Για τον λόγο αυτό επικοινωνήσε με τον εξουσιοδοτημένο λογιστή κοτηλεφωνικά και στη συνέχεια αποστέλλοντας email στο email του λογιστικού γραφείου, την 20/6/2024, το οποίο είχε ως εξής:

"Κατόπιν και της τηλεφωνικής μας επικοινωνίας και κατόπιν της Πρόσκλησηςγια τηνκαι σε συνεννόηση με την κα σας παρακαλούμε όπως άμεσα μας διευκρινίσετε τις επιστροφές ακυρώσεις που αφορούν τον ΦΗΜ, σύμφωνα με τις αναφορές φορ. μνήμης που μας προσκομίσατε, και συγκεκριμένα σε ποσά ανά φορ. έτος:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ – ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ σε €
2018	113.498,36
2019	29.876,16
2020	183.036,59
2021	4.149,25
2022	29.741,12

Η ελεγχόμενη δε μας διευκρίνισε καμία από τις εν λόγω επιστροφές ακυρώσεις αποδείξεων λιανικής πώλησης που πραγματοποιούνταν στο ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ με αρ. μητρώου, ωστόσο ο έλεγχος αφαίρεσε από τις ανωτέρω επιστροφές ακυρώσεις του ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ τα ποσά για τα οποία προέκυψε από τα βιβλία της ελεγχόμενης ότι είχαν αντικατασταθεί οι αποδείξεις λιανικής πώλησης με τιμολόγια.

ΕΙΔΙΚΑ ΣΤΙΣ ΑΙΤΙΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

Η ελεγχόμενη στο υπόμνημά της ισχυρίζεται ότι:

- α. Δεν προσδιορίζεται επακριβώς ο αριθμός των παραβάσεων ανακριβούς έκδοσης
- β. Δεν εξειδικεύεται πόσες περιπτώσεις αφορούν επιστροφή και πόσες ακύρωση και αντικατάστασή τους με ανακριβείς ΑΛΠ οι οποίες παραπέμπουν είτε σε εκπρωτική πολιτική είτε σε λάθος ταμειακή πληκτρολόγηση
- γ. Δεν επεξηγείται επί εκάστοτε ανακριβώς εκδοθέντος φορ. στοιχείου η βάση επί της οποίας ερείδεται ο αναλογών ΦΠΑ 13% ή 24%
- δ. Δεν αναφέρεται σε κανένα απολύτως σημείο του σχετικού ΣΔΕ πως διαπιστώθηκε η παράβαση της ανακριβούς έκδοσης, πως στοιχειοθετήθηκε η υποτιθέμενη ΑΚΥΡΩΣΗ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ και πως αιτιολογείται η αποδιδόμενη ανακρίβεια.

ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΙΤΙΑΣΕΙΣ Α,Β,Γ,Δ:

Ο έλεγχος απαντάει για τις ανωτέρω τέσσερις αιτιάσεις της ελεγχόμενης πως, αρχικώς, δεν είναι απαραίτητο να προσδιορίζεται επακριβώς ο αριθμός των παραβάσεων (το πρόστιμο προσδιορίζεται από το αρ. 58^Α του Ν. 4174/2013 βάσει του ΦΠΑ της ανακρίβειας στην προκειμένη περίπτωση και αντίστοιχα προκύπτει επακριβώς το εισόδημα της ανακρίβειας βάσει του Ν.4172/2013, και αντίστοιχα το ΦΠΑ της ανακρίβειας βάσει του Ν.2859/2000) και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δε μας προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία για την αιτιολόγηση των ανωτέρω παραβάσεων, αν και της ζητήθηκε με email στις 20/6/2024, όπως και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τον εξουσιοδοτημένο λογιστή της, ο έλεγχος δεν μπορούσε να γνωρίζει τον ακριβή αριθμό των ανακριβών εκδόσεων, κατόπιν επιστροφών ακυρώσεων φορ. στοιχείων της ελεγχόμενης, δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα αντίστοιχα φορ. αρχεία ή όποιο άλλο στοιχείο ώστε να αιτιολογήσει τις επίμαχες επιστροφές-ακυρώσεις ή ακόμη και την όποια λάθος πληκτρολόγηση όπως αναφέρει στο υπόμνημά της, δεδομένου ότι τα εν λόγω αρχεία δεν βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου αλλά ούτε και στη διάθεση της φορ. διοίκησης, παρά μόνο βρίσκονταν στην κατοχή της ελεγχόμενης.

Ο έλεγχος από τα Δελτία συνοπτικών αναφορών περιόδων φορ. μηνών για τα φορ. έτη 2018-2022 (μία για κάθε έτος) για το ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ με αρ. μητρώου, που προσκόμισε η ελεγχόμενη, διαπίστωσε ότι πραγματοποιούνταν επιστροφές-ακυρώσεις μεγάλου μέρους των αποδείξεων λιανικής πώλησης που εξέδιδε η ελεγχόμενη από το συγκεκριμένο πρόγραμμα εστιατορίου. Ωστόσο, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1220/2012 παράγραφος 9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης και όχι αναλυτικά ανά φορ. στοιχείο και, μάλιστα, συνολικά ως καθαρή αξία και όχι το ΦΠΑ που τους αναλογεί, αλλά και ούτε γίνεται διαχωρισμός των επιστροφών από τις ακυρώσεις. Επομένως, και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη δεν αιτιολόγησε τις επίμαχες επιστροφές ακυρώσεις προσκομίζοντας τα εν λόγω φορ. αρχεία ή όποιο άλλο στοιχείο (τα οποία δεν μπορούσαν να βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου), αν και της ζητήθηκε με email στις 20/6/2024, ενώ και στη συνέχεια δεν προσκόμισε το όποιο επιπλέον στοιχείο ώστε να αιτιολογήσει τις ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ, ακόμη και με το παρόν υπόμνημά της, ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό της ανακριβούς έκδοσης φορ. στοιχείων της ελεγχόμενης, κατόπιν των επιστροφών-ακυρώσεων που προέκυψαν από τα δελτία συνοπτικών αναφορών του ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ με αρ. μητρώου, αφού πρώτα ανήγαγε, σύμφωνα και με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013 και της παραγράφου 1.α της αρχής των αναλογιών, τον ΦΠΑ των επίμαχων ΑΚΥΡΩΣΕΩΝ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ, σύμφωνα με τις πωλήσεις της ελεγχόμενης ανά έτος.

ΕΠΙΠΛΕΟΝ

Όπως προσδιορίζονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1220/2012 και ειδικά από τα αναφερόμενα στις παραγράφους 9.1.6, 9.1.7 Δεν μπορεί να έχουν πληκτρολογηθεί επιστροφές-ακυρώσεις από λάθος της ελεγχόμενης, παρά μόνο από εσκεμμένη ενέργεια.

Η πολύ μεγάλη αξία των ακυρώσεων σε σχέση με τις πωλήσεις της ελεγχόμενης στοιχειοθετεί περαιτέρω την εσκεμμένη ακύρωση των δελτίων παραγγελίας από το ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ της, δεδομένου του γεγονότος ότι για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2022 σε καθ. αξία πωλήσεων 557.897,91 € του ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ αντιστοιχούν ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ 310.509,60€, ήτοι σε ποσοστό 55,66% ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ/ΤΖΙΡΟ. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης που προσκόμισε η ελεγχόμενη.

Σύμφωνα με τον Ν.4308/2014 άρθρο 12 παρ. 4. «...Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη...». Η ελεγχόμενη δεν μας προσκόμισε το όποιο αρχείο επιστροφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Ως προς το Φορολογικό Έτος 2018 – Πράξη Επιβολής Προστίμου με αριθμό

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α κατά τα ποσά των διαφορών που προέκυψαν στα έσοδά της από επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι συνολικού ποσού 115.257,24€, για το φορολογικό έτος 2018 και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη κατά την ως άνω φορολογική περίοδο απέκρυψε φορολογητέα ύλη από την ανακριβή έκδοση αποδείξεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 των Ε.Λ.Π. και της ΠΟΛ. 1003/2014.

Προς τούτο, επιβλήθηκε το υπ' αριθ.προσβαλλόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§ 6 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), για ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) από το πρόγραμμα εστιατορίου ή άλλων φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών, σε άγνωστο πλήθος περιπτώσεων, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικού ποσού 115.257,24€, ήτοι πρόστιμο ποσού 22.307,38€ (λόγω υποτροπής) για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο έλεγχος από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, ορθώς διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 115.257,24€ (Καθαρή Αξία 92.949,86€ πλέον Φ.Π.Α. 22.307,38€).

Επειδή, η παραπάνω παράβαση καταλογίσθηκε με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 - Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), πλην όμως το πρόστιμο που πρέπει να επιβληθεί είναι το προβλεπόμενο στην παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1252/2015 και αναλύεται παρακάτω (αλλαγή νομικής βάσης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

« 6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται 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 υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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, αν 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. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.»

Επειδή, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση/ ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων/ ανακριβών εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕφΑθ 1526/2021.

Επειδή, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), επισημαίνεται ρητά ότι:

« 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.».

Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει.

Επειδή, εξάλλου, όπως έχει νομολογιακά κριθεί «η προσφυγή κατά φορολογικής πράξης αποτελεί προσφυγή, καθόσον ασκείται σε ορισμένη προθεσμία ενώπιον της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών, δηλαδή ενώπιον διοικητικού οργάνου, το οποίο έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και την ουσία της υπόθεσης και μπορεί να ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την πράξη, ή να την τροποποιήσει, ή να απορρίψει την προσφυγή. **Επομένως, νομίμως το όργανο αυτό εξετάζει εξ υπ' αρχής την υπόθεση και, στα πλαίσια αυτά, δύναται να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική του κρίση»** (βλ. ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμω και ουσία και στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία των πράξεων, ακυρώνοντας αυτές ή μεταρρυθμίζοντας αυτές.

Επειδή, από τον φάκελο της υπ' αριθ. πρωτ.συνεξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η ελεγκτική υπηρεσία (4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) λαμβάνοντας υπόψη τα υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.και Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με τα οποία διαβιβάστηκε ο φάκελος της υπόθεσης με επισυναπτόμενες τις εκθέσεις ελέγχου Εισο.....τος, Φ.Π.Α, Κ.Φ.Δ. και προβαίνοντας στον έλεγχο Εισο.....τος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. συνεπεία της με αριθμόεντολής, εξέδωσε την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για το φορολογικό έτος 2018, χωρίς να επιβάλλει, ως προβλέπεται, πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) και αυτό γιατί με την έκδοση της υπό κρίση πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 22.307,38€ (λόγω υποτροπής) που αφορά στην παράβαση ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 92.949,86€ πλέον Φ.Π.Α. 22.307,38€.

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Άλλωστε με την ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58^Α (ήδη άρθρο 57 – Ν. 5104/2024) στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58Α παρ.2 (ήδη άρθρο 54 παρ. 2 Ν. 5104/2024) του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισο.....τος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισο.....τος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ($46.000 \times 50\% = 23.000\text{€}$) και
β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 ($52.000 \times 50\% = 26.000\text{€}$).».

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναφέρεται στην πράξη επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο χρόνος κατά τον οποίο έλαβε χώρα η έκδοση των ανακριβών φορολογικών στοιχείων εσόδων, και τα πραγματικά περιστατικά ήτοι ο χρόνος και το είδος των πωληθέντων αγαθών για κάθε ανακριβές φορολογικό στοιχείο εσόδων που συνιστούν την κάθε παράβαση. Συνεπώς, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία, δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), αλλά για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ΦΠΑ.

Επειδή, από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την κρινόμενη υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2018, έχει καταλογιστεί αυτοτελές πρόστιμο που προβλέπει η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 57 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα λόγω υποτροπής (συνεπεία της Πράξης Επιβολής Προστίμουγια μη έκδοση φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58Α) επιβλήθηκε το 100% του μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. ύψους 22.307,38€ από την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη καθαρής αξίας 92.949,86€, ωστόσο βάσει των ανωτέρω, για την υπό κρίση περίπτωση δεν προβλέπεται το πρόστιμο της παρ.6 του άρθρου 57 αλλά της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας των δηλωθεισών φορολογητέων εκροών, ήτοι το 50% του μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. ύψους 22.307,38€ από την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη καθαρής αξίας 92.949,86€ ($22.307,38 \times 50\% = 11.153,69 \text{ €}$).

Επειδή, από τον φάκελο της υπ' αριθ. πρωτ.συνεξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η ελεγκτική υπηρεσία (4^ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) προέβη στον έλεγχο Εισο.....τος, Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. συνεπεία της υπ' αριθ.εντολής, και εξέδωσε την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, για το φορολογικό έτος 2018, με ποσό διαφοράς Φ.Π.Α. προς καταβολή ύψους 22.307,97€, χωρίς να επιβάλλει πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου με α/ατροποποιείται ως προς τη νομική της βάση, ήτοι χαρακτηρίζεται ως πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) για υποβολή ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. και το επιβληθέν πρόστιμο περιορίζεται στις 11.153,69€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τα φορολογικά έτη 2019 - 2022 - Πράξεις Επιβολής Προστίμου υπ' αριθ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση/ ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων/ ανακριβών εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣΤΕ 3261/1994), ΔΕΦΑΘ 1526/2021.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣΤΕ, "Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ' αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναιρεί την αριθμ. 2158/1996 ΔΕΦΑΘ). Ομοιες οι 196/2003 ΣΤΕ και 197/2003 ΣΤΕ."

Επειδή, ωστόσο όπως έχει κριθεί νομολογιακά για την επιβολή του αυτοτελούς προστίμου μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης απαιτείται η φορολογική αρχή να διαπιστώνει κατόπιν πραγματικών δεδομένων και περιστάσεων με ακρίβεια το χρόνο και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας καθώς και τον λήπτη αυτής ή για το πωληθέν αγαθό τον αγοραστή αυτού, χωρίς αυτό να προκύπτει κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων. Άλλωστε με την

ΠΟΛ.1252/2015, ως προς τις οδηγίες που παρέχονται σχετικά με την επιβολή προστίμων του 58^Α (ήδη άρθρο 57 – Ν.5104/2024) στην περίπτωση που διαπιστώνεται απόκρυψη φορολογητέας ύλης και εν προκειμένω κύκλου εργασιών, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ.2 (ήδη άρθρο 54 παρ. 2 – Ν.5104/2024) του ΚΦΔ περί ανακρίβειας και συγκεκριμένα στην εν λόγω οδηγία της Διοίκησης αναφέρεται το εξής παράδειγμα:

«Φορολογούμενος το 2015 απέκρυψε κύκλο εργασιών ύψους 200.000 τον οποίο δεν εμφάνισε στα τηρούμενα βιβλία του. Ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώνει την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων ΦΠΑ και εισο.....τος, με το ύψος της διαφοράς να ανέρχεται σε 46.000 ευρώ και 52.000 ευρώ, αντίστοιχα. Η διαφορά φόρου εισο.....τος που προέκυψε από τον έλεγχο υπερβαίνει το 50% σε σχέση με το ποσό που προέκυψε από την αρχική δήλωση του φορολογούμενου. Στον φορολογούμενο επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) 23.000 ευρώ πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58.Α ($46.000 \times 50\% = 23.000$ ευρώ) και

β) 26.000 ευρώ πρόστιμο της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 58 ($52.000 \times 50\% = 26.000$ ευρώ).».

Επειδή, από τα αναφερόμενα στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα εξής:

«[...]

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος αξιοποίησε όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του, όπως επεξηγείται στην ανωτέρω παράγραφο κι, ενώ ζήτησε περαιτέρω επεξηγήσεις από την ελεγχόμενη για τις επίμαχες ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ, δεν τις έλαβε κι, επομένως, δεν μπορούσε να γνωρίζει ούτε αν υπήρχαν δελτία παραγγελίας καθώς και την ακριβή χρονολογία των παραβάσεων, γεγονότα που ωστόσο έχει στη διάθεσή της η ελεγχόμενη, αλλά επέλεξε να μην τα διαθέσει στον έλεγχο, ακόμη και με το παρόν εξετασθέν υπόμνημά της κι, επομένως, ουδέν στοιχείο προσκομίζει προς επίρρωση του ισχυρισμού της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου.[...]

Η Φορολογική Διοίκηση έχει, όντως, 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, σύμφωνα και με το αρ. 64 των Νόμων 4174/13 και 4987/2022. Ωστόσο βάσει του αρ. 65 των ίδιων νόμων, 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.

Σε κάθε περίπτωση, η ουσία του εν λόγω ελέγχου, βρίσκεται στο γεγονός πως η ελεγχόμενη επέστρεψε ή ακύρωνε συναλλαγές και το γεγονός αυτό είναι ΒΕΒΑΙΟ ΚΑΙ ΑΔΙΑΜΦΗΣΒΗΤΗΤΟ κατόπιν των δελτίων συνοπτικών αναφορών περιόδων φορ. μνημών για τα φορ. έτη 2018-2022 (μία για κάθε έτος) για το ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ με αρ. μητρώου, που προσκόμισε η ελεγχόμενη. Μάλιστα, για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2022 σε καθ. αξία πωλήσεων 557.897,91 € του ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ αντιστοιχούν ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ 310.509,60€, ήτοι σε ποσοστό 55,66% ΑΚΥΡΩΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ /ΤΖΙΡΟ της ελεγχόμενης, πρακτική που μάλιστα διενεργείται συστηματικά (για όλα τα έτη 2018 - 2022). Επίσης ο έλεγχος απαντάει στην αιτίαση της ελεγχόμενης περί πολυπαραγοντικής διαδικασίας marketing και τιμολογιακής πολιτικής, ότι το επιχειρείν αποσκοπεί στο κέρδος και η ελεγχόμενη δηλώνει για κάθε ελεγχόμενο έτος, και όχι μόνο, συνεχείς ζημιές. Σε καμία περίπτωση η διενέργεια ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ-ΑΚΥΡΩΣΕΩΝ σε ποσοστό 55.66% επί του τζίρου της ελεγχόμενης δε συνάδει με καμία υγιή εμπορική πολιτική.

Συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε συστηματική διενέργεια πλασματικών επιστροφών-ακυρώσεων-εκπτώσεων επί της αρχικής αξίας των εκδοθεισών φορ. στοιχείων για πώληση προϊόντων και εμπορευμάτων με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την αποφυγή καταβολής του αναλογούντος Φ.Π.Α και φόρου εισο.....τος. Η

διενέργεια πλασματικών εκπνώσεων στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης συνιστά ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, παράβαση η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ.1 του ν. 4174/2013, σχετική και η απόφαση

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίσθηκαν πρόστιμα του άρθρου 58^Α § 1 του Ν. 4987/2022 νυν 57 §6 του Ν.5104/2024 στα φορολογικά έτη 2019 – 2022 για διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου, από περιπτώσεις που αφορούσαν άλλοτε επιστροφή και άλλοτε ακύρωση σε αντιστοίχιση με τα αρχεία Ζ από το πρόγραμμα εστιατορίου με αριθμό μητρώου και αντικατάστασή τους με ανακριβείς ΑΛΠ, χωρίς να προσδιορίζει τον ακριβή αριθμό των ανακριβών εκδοθέντων στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της υπόθεσης δε στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣτΕ 1503/1998, ΣτΕ 224/1993, ΣτΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει ανακριβή έκδοση Α.Λ.Π..

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση/ ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που να στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά η επικαλούμενη ανακριβής έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία για τις υπό κρίση παραβάσεις, αυτές πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατά τον έλεγχο των φορολογικών ετών 2019 -2022 λαμβάνοντας υπόψη την προκύπτουσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δύναται να εκδώσει Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβάλλοντας τα πρόστιμα του άρθρου 54 § 2 του Ν.5104/2024 δεδομένου ότι με την παρούσα διαγράφονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, αποκλειστικά και μόνο σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας γίνονται αποδεκτοί.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 4172/2013 & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, και την τροποποίηση

- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

και την ακύρωση

- της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση.

1. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 11.153,69 €.
2. Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 0,00 €.
3. Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 0,00 €.
4. Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 0,00 €.
5. Η με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
Καταλογιζόμενο ποσό : 0,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Διοικητικής Υποστήριξης

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.