



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 834

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- 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).

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 με ημερομηνία κατάθεσης **15-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023 και της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **3.665,97€** (7.331,95 X 50%), διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ) σε 1.140 περιπτώσεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 58.711,49€ (Φ.Π.Α. 7.331,95 €) , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1, 12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **13.142,85€** (26.285,70x50%) , διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία (ΑΛΠ) σε 3.706 περιπτώσεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 210.431,91€ (Φ.Π.Α. 26.285,70 €), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1,12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν 4987/2022.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.718,67€** (5.437,35X50%), διότι δεν εξέδωσε φορολογικά

στοιχεία (ΑΛΠ) σε 807 περιπτώσεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 43.958,43 € (Φ.Π.Α. 5.437,35 €), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1,12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου. Συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ., μετέβη την 3/4/2024 και ώρα 12:32 στο κατάστημα της προσφεύγουσας και προέβη σε έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Συγκεκριμένα, ζητήθηκε από τον υπεύθυνο του καταστήματος να εκδώσει μία ενδεικτική απόδειξη από την ΕΑΦΔΔΣ αξίας 0,10 λεπτών και αυτός εξέδωσε απόδειξη αξίας 1,00 ευρώ. Εν συνεχεία, οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. συνδέθηκαν στο σύστημα e-send, ώστε να ελέγξουν τη διαβίβαση των στοιχείων που εκδίδει η επιχείρηση και τότε διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση εκδίδει πολλά ακυρωτικά στοιχεία. Ζητήθηκε προς τούτο επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια της επιχείρησης και σε τηλεφωνική επικοινωνία μαζί της η ίδια δήλωσε ότι ουδέν γνωρίζει, παραπέμποντας τους υπαλλήλους στον τεχνικό της χρησιμοποιούμενης από την επιχείρηση εφαρμογής,..... Ωστόσο, και ο τελευταίος, δήλωσε άγνοια ως προς την προαναφερθείσα έκδοση πλήθους ακυρωτικών στοιχείων και αδυναμία φυσικής προσέλευσης στον χώρο της εστίασης προς παροχή εξηγήσεων, για λόγους υγείας.

Κατόπιν ο έλεγχος προέβη στην επεξεργασία των ακυρωτικών που είχαν εκδοθεί και διαβιβάσει μέσω του e-send από την 1/10/2022 μέχρι και την 2/4/2024. Από την επεξεργασία προέκυψε ότι, στο ανωτέρω διάστημα εξέδωσε ακυρωτικά σε πέντε χιλιάδες πεντακόσιες εξήντα μία (5.561) περιπτώσεις για να ακυρώσει στοιχεία λιανικής πώλησης, αφού πρώτα αφαιρέθηκαν τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί το αντίστοιχο διάστημα. Κατόπιν, οι ελεγκτές καταλόγισαν σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση μη έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου σε πέντε χιλιάδες πεντακόσιες εξήντα μία (5.561) περιπτώσεις για πώληση φαγητών - ποτών - αναψυκτικών, συνολικής αξίας 313.172,52 ευρώ και αναλυτικά τα 215.381,18 ευρώ με ΦΠΑ 13,00% και τα 97.791,34 ευρώ με ΦΠΑ 24,00%.

Από την εφαρμογή e-send έγινε εξαγωγή των στοιχείων που διαβιβάστηκαν από την επιχείρηση της προσφεύγουσας από 01/10/2022 μέχρι 02/04/2024 και προκύπτει ότι έχουν εκδοθεί τα κάτωθι ακυρωτικά στοιχεία τα οποία ακυρώνουν στοιχεία λιανικής πώλησης:

Για το διάστημα από 01/10/2022 μέχρι 31/12/2022

2022	Αριθμός	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Γενικό σύνολο
------	---------	-------------	-----	---------------

ΑΚΥΡΩΤΙΚΑ 2022	1176	-55.168,53	-7.900,90	-63.069,43
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2022	36	3.788,99	568,95	4.357,94
ΔΙΑΦΟΡΑ 2022		-51.379,54	-7.331,95	-58.711,49

Για το διάστημα από 01/01/2023 μέχρι 31/12/2023

2023	Αριθμός	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Γενικό σύνολο
ΑΚΥΡΩΤΙΚΑ 2023	3750	189.046,47	-27.014,45	-216.060,92
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2023	44	4.900,26	728,75	5.629,01
ΔΙΑΦΟΡΑ 2023		184.146,21	-26.285,70	-210.431,91

Για το διάστημα από 01/01/2024 μέχρι 01/04/2024

2024	Αριθμός	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Γενικό σύνολο
ΑΚΥΡΩΤΙΚΑ 2024	841	-42.306,65	-5.991,22	-48.297,87
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ 2024	34	3.785,57	553,87	4.339,44
ΔΙΑΦΟΡΑ 2024		-38.521,08	-5.437,35	-43.958,43

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 08/03/2024 το αριθμ./03-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση, να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Η προσφεύγουσα προσκόμισε το με αριθμ. πρωτ.υπόμνημα απόψεων, εν συνεχεία το με αριθμ. πρωτ.συμπληρωματικό έγγραφο και τέλος το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα υπομνήματα που υπέβαλε η προσφεύγουσα και προχώρησε σε επαναπροσδιορισμό των περιπτώσεων και μείωση των ποσών του προστίμου.

Συγκεκριμένα σε βάρος της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε η εξής παράβαση του Ν. 4308/2014:

1.Από 01/10/2022 έως 31/12/2022 μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 58.711,49€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.331,95 € , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1,12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν. 4987/22.

2.Από 01/01/2023 έως 31/12/2023 μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 210.431,91€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 26.285,70 € , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1,12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν. 4987/22.

3.Από 01/01/2024 έως 01/04/2024 μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 43.958,43 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 5.437,35 € , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1, 12 παρ. 1 και 8 και του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράλειψη

που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α §1 του Ν. 4987/22.

Η προσφεύγουσα υπέπεσε σε προγενέστερη παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στις 17/03/2018, εκδόθηκε Λόγω παρέλευσης της πενταετίας παράγραφος 1β του άρθρου 3 του Ν. 5104/2024 από την έκδοση της πράξης της πρώτης παράβασης, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν. 5104/2024 άρθρο 57 παράγραφος 6 σχετικά με την εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης. Ως εκ τούτου, το πρόστιμο που επιβάλλεται στην προσφεύγουσα για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ορίζεται στο 50% του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη ότι :

1. Παράβαση Ουσιώδους Τύπου- Τυπική πλημμέλεια- Παντελώς Αναιτιολόγητη η Έκθεση Ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς δεν στοιχειοθετείται η παράβαση που της αποδίδεται.

1.1. Δεν αποδείχθηκε ότι τα επίδικα ακυρωτικά φορολογικά στοιχεία υπέκρυπταν πραγματικές συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκε παραστατικό. Αντιθέτως, αποδείχθηκε ότι σε αντικατάσταση των ακυρωθέντων παραστατικών εκδόθηκαν νέα ισόποσα παραστατικά, τιμολόγια και αποδείξεις λιανικής που πληρώθηκαν μέσω POS , τα οποία σημάνθηκαν κανονικά.

1.2. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι αντιφατική και ως εκ τούτου αναιτιολόγητη, καθόσον ενώ στο ΣΔΕ και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία προηγήθηκαν της Έκθεσης Ελέγχου, γίνεται λόγος για παράβαση που διαπιστώθηκε την 3/4/2024 και αφορά στο διάστημα από 25/7/2026 και εφεξής, στην επίμαχη έκθεση ελέγχου και στις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων διευκρινίζεται ότι, οι παραβάσεις που της καταλογίζονται διαπιστώθηκαν την 3/4/2024 και έλαβαν χώρα στο διάστημα από 1/10/2022 έως 2/4/2022. Συνεπώς, υφίσταται προφανής αντιφατικότητα και ως εκ τούτου αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τον χρόνο τέλεσης των παραβάσεων που της αποδίδονται. Επίσης, η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι αόριστη, διότι από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου και των πράξεων δεν προκύπτουν τα καταλογιζόμενα.

1.3. Ο έλεγχος όφειλε να έχει προβεί στην αντιπαραβολή αυτή πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και των σε βάρος της καταλογιστικών πράξεων.

1.4. Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι μη νόμιμη, καθόσον η αιτιολογία της αντιφάσκει με τα πορίσματα προγενέστερων ελέγχων που διενεργήθηκαν στην επιχείρησή της από την ίδια φορολογική αρχή για το διάστημα από 1/3/2020 έως 30/9/2022, κατά το οποίο μάλιστα διάστημα χρησιμοποιούσε τον ίδιο φορολογικό μηχανισμό και την ίδια εφαρμογή εμπορικής παραγγελιοληψίας.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου-από την επίδικη έκθεση ελέγχου δεν αποσαφηνίζεται τελικά ποια είναι η φερόμενη παράβαση, ειδικότερα, ενώ με τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις της επιβλήθηκαν πρόστιμα για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ΑΛΠ

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1ν. 4987/2022, από την προσβαλλόμενη Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτει ευκρινώς ποια παράβαση της αποδίδεται.

3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης.

4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας .

5. Παραβίαση του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου περί του δικαιώματος στην παρουσία της ΕΣΔΑ

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας:

Επειδή, στο [άρθρο 27 του ΚΦΔ](#) μεταξύ άλλων ορίζεται 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..... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.....».

Επειδή, με το **άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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».

Επειδή, ο **ν.4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το έτος 2015, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο

άρθρο 3 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 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. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 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. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.».

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.»

Στο **άρθρο 8**, 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. 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. Στο **άρθρο 11** ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.», και στο **άρθρο 12**, 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... 3... 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των πενήντα (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... 7...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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το [άρθρο13](#) «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, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του Ν.4987/22 ορίζεται : *«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ**: *«1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»*

Επειδή, στο **άρθρο 76 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *« 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη)

και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η

Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, αναφορικά με την ημερομηνία 03/04/2024 που αναφέρεται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αφορά ημερομηνία την οποία έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η παράβαση και όχι την ημερομηνία μη έκδοσης των παραστατικών. Εξάλλου στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφέρεται ανά φορολογικό έτος το πλήθος και η αξία των μη εκδοθέντων παραστατικών.

Επειδή, σχετικά με τα επίμαχα ακυρωτικά, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, υπήρξε ενημέρωση της προσφεύγουσας από υπάλληλο του ελέγχου, η οποία τον παρέπεμψε στον τεχνικό της εφαρμογής, ο οποίος δήλωσε αδυναμία να παραστεί και να δώσει διευκρινήσεις για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Κατόπιν έγινε επεξεργασία των στοιχείων από την εφαρμογή e-send και αφού ολοκληρώθηκε, ενημερώθηκε η προσφεύγουσα, κατά την ώρα του ελέγχου για το αποτέλεσμα.

Επειδή, ο έλεγχος που έγινε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας το 2022, ήταν μέχρι τον 09/2022 και ο παρών έλεγχος αφορά το διάστημα από 01/10/2022 έως 2/04/2024 για το οποίο ενημερώθηκε ο υπεύθυνος της οντότητας.

Επειδή, αναφορικά με την έκδοση αποδείξεων, η εν λόγω επιχείρηση δεν εκδίδει προσωρινά δελτία παραγγελίας, παρά μόνο αποδείξεις λιανικής πώλησης, τις οποίες εν συνεχεία ακυρώνει.

Επειδή, ο έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις του του αρθ.33 του ΚΦΔ, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το αριθμ./03-04-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο δόθηκαν οι απαραίτητες πληροφορίες στην προσφεύγουσα σχετικά με τις αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις και η ίδια υπέβαλε τις αντιρρήσεις της.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε συγκεντρωτικές καταστάσεις για την ταύτιση του συνολικού ποσού που ακυρώθηκε με αυτό που πληρώθηκε μέσω POS, τα στοιχεία αυτά που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα αφορούν μόνο το έτος και είναι ανεπίσημες εκτυπώσεις. Για τις ημερομηνίες 1/4/2024, 3/04/2024 και 4/04/2024 που προσκομίστηκαν αναφορές από το e-send και συσχέτιση ποσών ακυρωτικών με αποδείξεις, προκύπτει ταύτιση των αξιών των ακυρωτικών με αντίστοιχες αποδείξεις, πλην όμως δεν είναι δυνατό να ελεγχθεί αν τα είδη των ακυρωτικών και των αποδείξεων είναι τα ίδια και αφορούν το ίδιο τραπέζι. Προς ταυτοποίηση των ακυρωτικών αποδείξεων με τις αντίστοιχες αποδείξεις που τις αντικατέστησαν, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει σε ηλεκτρονική μορφή τα αρχεία του φορολογικού μηχανισμού ώστε να ελεγχθούν τα a.txt αρχεία, στοιχεία τα οποία δεν προσκόμισε.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε έγγραφα στα οποία φαίνεται το σύνολο των ακυρωτικών στοιχείων και ποιες αποδείξεις ακυρώνουν, τα στοιχεία αυτά αφορούν μόνο το έτος 2024 και όχι το σύνολο της ελεγχόμενης περιόδου. Επιπλέον είναι πάλι ανεπίσημες εκτυπώσεις χωρίς να μπορεί να

γίνει αντιπαραβολικός έλεγχος των στοιχείων που αναφέρονται ως προς τα είδη και το τραπέζι που αφορούν τα παραστατικά. Η ταυτοποίηση ακυρωτικών στοιχείων με τις αντίστοιχες αποδείξεις που τα αντικαθιστούν αφορούν μόνο τις αξίες και όχι τα είδη ή τις ποσότητες.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, κάθε φορά που προκύπτει πληρωμή με πιστωτική κάρτα, εκδίδεται απόδειξη λιανικής πώλησης (ΑΠΚ) και ταυτόχρονα ακυρώνονται η απόδειξη ή οι αποδείξεις (ΑΠΛ) που αφορούν την εν λόγω πληρωμή.

Επειδή, σύμφωνα με το **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015** έγγραφο «Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)» ορίζεται ότι: «Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.- ν.4308/2014).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 ν.4308/14, το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται, σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής, ενώ στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των πενήντα (50) ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προκύπτει η έκδοση ακυρωτικού σε περίπτωση πληρωμής με πιστωτική κάρτα, ενώ προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης σε περίπτωση επιστροφής ή έκπτωσης των παραδιδόμενων αγαθών. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν διενεργήθηκε επιστροφή των αγαθών από τους πελάτες, αντιθέτως τα αγαθά καταναλώθηκαν κατά την παραμονή τους στο κατάστημα, οπότε η διαδικασία που ακολουθήθηκε από την προσφεύγουσα δεν είναι σύμφωνη με τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77 του ΚΦΔ**, 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η θεωρηθείσα από 16/12/2024 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες,

διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, καθώς οι αποδιδόμενες σε αυτήν παραβάσεις στοιχειοθετούνται πλήρως στην θεωρηθείσα από 16/12/2024 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των καταλογιστικών πράξεων δεν είναι ελλιπής, οι σχετικοί ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τους υπόλοιπους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον

επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣΤΕ 2402/2010).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **15-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	3.665,97€	3.665,97€

2. Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	13.142,85€	13.142,85€

3. Η με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρ. 58Α§1 του ν. 4987/2022, φορολογικού

έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου	2.718,67€	2.718,67€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.