



Αθήνα, 29-5-2025

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1812

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 57 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων .

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη

και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 57 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 1.000,00€ (υπότροπος 3^η φορά) σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.57 παρ. 6 του ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε μία (1) περίπτωση, για αξία συναλλαγής 78,94€ και αναλογούντα ΦΠΑ 10,26€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,11, 12, 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του αρθ.13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στο πλαίσιο διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου ελέγχου στις, ημέρα **Τρίτη** και ώρα **13:00** στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας και δευτερεύουσας δραστηριότητας **δεν εξέδωσε σε δύο (2) περιπτώσεις Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Π.)** από την εν χρήσει ΦΗΜ με αρ. ΦΤΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας για σερβιρισθέντα φαγητά αξίας 53,40€ και 35,80€ (δύο διαφορετικοί πελάτες), ήτοι **συνολική αξία συναλλαγών 78,94€ και αξία ΦΠΑ 10,26€** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρ. 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και αρθ. 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Με την προβαλλόμενη πράξη λαμβάνεται υπόψη η από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου η οποία ωστόσο προκύπτει ότι συντάχθηκε στις και θεωρήθηκε στις
2. Η προβαλλόμενη πράξη είναι άνευ ημερομηνίας.
3. Κατά την έκδοση της πράξης παραβιάστηκαν οι διατάξεις του αρθ. 33 παρ.2 του ν.5104/2024, αφού αυτή δεν εκδόθηκε εντός της προθεσμίας που ορίζεται στις διατάξεις αυτές.
4. Ο έλεγχος δεν απέδειξε την καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών η οποία εκδίδεται μετά το πέρας των υπηρεσιών και όχι κατά τη διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών αυτών.
5. Ανακρίβεια ως προς τις διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής για την επιβολή του προστίμου για την καταλογισθείσα παράβαση.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί τυπικών πλημμελειών κατά την έκδοση της προβαλλόμενης πράξης

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΔ προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 65 του ΚΦΔ** ορίζεται: «**1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.4 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «**1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου.**»

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή επικαλείται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη λαμβάνεται υπόψη η από έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου η οποία ωστόσο συντάχθηκε στις και θεωρήθηκε στις Περαιτέρω επικαλείται ότι η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει ημερομηνία έκδοσης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο του διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου ελέγχου στις από την Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, μετά το πέρας του οποίου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου η οποία απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων προς έκδοση της με αρ. προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου.

Τόσο η σχετική έκθεση ελέγχου όσο και η ως άνω σχετική πράξη κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ, φέρουν δε όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα συστατικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου καθώς και υπογραφές από τους τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντες, ήτοι του αρμόδιου ελεγκτή, Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθ.4 & 38 του ΚΦΔ.

Επειδή η εκ παραδρομής αναφορά, ως παραπομπή, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου αντί της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου δεν επάγεται ακυρότητα αυτής, ούτε θίγεται το κύρος και η νομιμότητα του διενεργηθέντος ελέγχου, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ και συνεπώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση τόσο της διαπιστωθείσας παράβασης όσο και της εκδοθείσας βάσει αυτής προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, πόσω μάλλον δε όταν δεν επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επιπροσθέτως, η παράλειψη μνείας στην προσβαλλόμενη πράξη της ημερομηνίας έκδοσής της δεν επάγεται ακυρότητα αυτής καθόσον από την ημερομηνία υπογραφής της από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και άρα έκδοσής της, συνάγεται ότι εκδόθηκε την και ως εκ τούτου η έλλειψη επισημείωσης της ημερομηνίας δίπλα στον αριθμό της πράξης δεν ασκεί καμία επιρροή στην ανεύρεση της ημερομηνία έκδοσής της (σχετ. ΣτΕ 2282/2014). Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί μη νόμιμης συγκρότησης τόσο της προσβαλλόμενης πράξης όσο και της οικείας έκθεσης ελέγχου τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραβίασης των διατάξεων του αρθ.33 παρ.2 του ν.5104/2024, λόγω μη έκδοσης της πράξης εντός της οριζόμενης προθεσμίας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 και 3 του αρθ. 33 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζεται: « Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».

Επειδή, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, στο άρθρο 79 παρ. 3 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας», ορίζεται ότι: « Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α. αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή

β. αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή

γ. αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία».

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων ούτε επικαλείται, ούτε κι αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την υπέρβαση της προθεσμίας αυτής, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής του είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με την καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών η οποία εκδίδεται μετά το πέρας των υπηρεσιών και όχι κατά τη διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών αυτών- Ανακρίβεια ως προς τις διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής ως προς την επιβολή του προστίμου για την καταλογισθείσα παράβαση

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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.

.. 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 διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν 4308/2014 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.

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

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

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.2 του αρθ. 40 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται: «2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρθ. 9 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1220/2012 Απόφαση, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1001/2018, την ΠΟΛ.1218/2018 και την Α.1173/2022.:

Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης, όταν για το συγκεκριμένο τραπέζι έχει ήδη εκδοθεί προσωρινή απόδειξη.

9.1.5. Επιτρέπεται στις ΦΤΜ ή ΑΔΗΜΕ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, η απευθείας έκδοση φορολογικής απόδειξης, χωρίς την προηγούμενη έκδοση προσωρινής απόδειξης, σε περιπτώσεις ενδεικτικά όπως take away, delivery.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 του αρθ. 67 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση υποτροπής επιβάλλεται χρηματικό πρόστιμο διπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση και, σε κάθε περίπτωση νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο τετραπλάσιο του προβλεπόμενου για την αρχική παράβαση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον παρόντα Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

«1... 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 εμπεριστατωμένα 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 και 4 του αρθ. 65 του ΚΦΔ «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» ορίζεται ότι:

«2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής

προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **171§§1,4 Ν.2717/1999 Κ.Δ.Δ.** ορίζεται ότι:

« 1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.»

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

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ. 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 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 όπως προκύπτει από το Υποσύστημα ELENXIS ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας και δευτερεύουσα δραστηριότητα, μεταξύ άλλων, από 1-12-2008 Για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης τηρεί ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ και για τις υπηρεσίες που παρείχε κατά το χρόνο του ελέγχου, εξέδιδε Αποδείξεις Λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) από την Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & 5104/2024 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο στις στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δύο (2) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (σε δύο διαφορετικούς πελάτες) για σερβιρισθέντα φαγητά αξίας 53,40€ και 35,80€, ήτοι **συνολική αξία συναλλαγών 78,94€ και αξία ΦΠΑ 10,26€** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρθ. 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και αρθ. 13 παρ. 1 του ΚΦΔ. Κατόπιν της ως άνω διαπίστωσης του ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση** με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό του προστίμου, στα οποία αναφέρονται η διαπιστωθείσα παράβαση στις περί μη έκδοσης δύο (2) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 78,94€ πλέον ΦΠΑ 10,26€, με το οποίο τίθεται η προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία επίδοσής του προκειμένου ο προσφεύγων να

υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση και να προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο κατ' εφαρμογή του αρθ. 33 και 65 του ΚΦΔ.. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω ΣΔΕ, υπέβαλλε το με αρ. πρωτ..... **Υπόμνημα** με το οποίο εξέφρασε τις απόψεις του επί της διαπιστωθείσας παράβασης, οι οποίες ωστόσο δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο και επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο.

Επειδή με την κατάθεση της παρούσας ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών η οποία εκδίδεται μετά το πέρας των υπηρεσιών και όχι κατά τη διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών αυτών. Περαιτέρω, επικαλείται ανακρίβεια ως προς τις διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής κατά την επιβολή του προστίμου.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση σχετικού παραστατικού πώλησης για ήδη σερβιρισθέντα φαγητά (σε δύο διαφορετικούς πελάτες). Συνεπώς στις υπό κρίση περιπτώσεις συναλλαγών ο προσφεύγων όφειλε σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αρθ. 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), να εκδώσει σχετικό παραστατικό πώλησης για τις εν λόγω παραδόσεις αγαθών, και σε κάθε περίπτωση, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί η παροχή αγαθών, όπως επικαλείται με την παρούσα προσφυγή, όφειλε να εκδώσει σχετικό παραστατικό εσόδου κατά το μέρος που αυτή έχει ολοκληρωθεί, όπως διαπιστώθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

Επειδή ο προσφεύγων ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας προσφυγής προσκομίζει στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται ότι ουδέποτε υπέπεσε στην καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της ατομικής του επιχείρησης ενώ σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση ως οντότητα που πωλεί αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές, έχει την ευθύνη σε κάθε περίπτωση παρεχόμενης υπηρεσίας/παράδοσης αγαθών, όπως και στην κρινόμενη, να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση/παροχή και να επιδεικνύει αυτό σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η αποδιδόμενη παράβαση περί μη έκδοσης δύο (2) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 78,94€ πλέον ΦΠΑ 10,26€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 και 13 του ν. 4308/2014, η οποία επισύρει την επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.57 παρ.6 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας του ελέγχου αναφορικά με την διαπιστωθείσα παράβαση τυγχάνει μη αποδεκτός.

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει τόσο από την προσβαλλόμενη πράξη όσο και από το σύστημα του ΟΠΣ TAXISNET, ο προσφεύγων έχει ήδη υποπέσει σε δύο προηγούμενες παραβάσεις μη έκδοσης ΑΛΣ σε προγενέστερους ελέγχους, ήτοι τις με αρ. πράξεις επιβολής προστίμου, συνεπώς για την κρινόμενη παράβαση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 6 του αρθ. 57 του ΚΦΔ, ήτοι αφορά περίπτωση νέας υποτροπής. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός περί ανακρίβειας ως προς τις διατάξεις οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση παράβασης, τυγχάνει ομοίως απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων .

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2024

-Πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 57 παρ. 6 του ΚΦΔ (Ως η υπ. αρ..... πράξη):
Συνολικό ύψος προστίμου: **1.000,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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