



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/07/2025
Αριθμός απόφασης: 1311

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr**

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **19/03/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό /07-03-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.6 του ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2024, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 24-03-2025 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ... με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά

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

Με την με αρ./**07-03-2025** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.6 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), λόγω μη έκδοσης δύο (2) Α.Λ.Σ. που διαπιστώθηκαν σε επιτόπιο έλεγχο, φορολογικού έτους 2024.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 04-02-2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Α' Υποδιεύθυνση Κομοτηνής, σύμφωνα με την οποία στις 20/10/2024 και ώρα 14:55, ημέρα Κυριακή, υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Κομοτηνής μετέβησαν στην οδό στην, όπου ευρίσκεται η έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες εστίασης» και διαπίστωσαν ότι δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία πώλησης – Α.Λ.Π. από την εν χρήσει ΦΗΜ σε δύο περιπτώσεις τραπεζιού – πελατών, αξίας 68,00€ & 75,00€ αντίστοιχα για σερβιρισμένα είδη (τρόφιμα).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επικαλούμενος ότι τα ποσά εμφανίζονται λανθασμένα στην περιγραφή της παράβασης στην ενότητα «πόρισμα ελέγχου». Στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφονται λανθασμένα τα ποσά της παράβασης αλλά και η ημερομηνία τέλεσης της παράβασης. Επιπρόσθετα, η κοινοποίηση έγινε ταχυδρομικά και όχι με ηλεκτρονική κοινοποίηση σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.5104/2024 και τις Α.1068 & 1076/2024

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12-[Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών](#) του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι:«1.Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ... 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.....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....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 δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 13-[Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών](#) 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». (Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α' της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά

τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ' με τις περιπτ. α' και β' της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ): «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 στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 04-02-2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ., οι υπάλληλοι – ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Κομοτηνής διενήργησαν στις 20-10-2024, ημέρα Κυριακή και ώρα 14:55, επιτόπιο έλεγχο πρόληψης και διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα στην έδρα αυτού, επί της οδού στην και αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου ζήτησαν και πήραν μία Α.Λ.Σ. από την εν χρήσει ΦΤ.Μ. αξίας 0,05€. Στη συνέχεια, έλεγξαν εάν για τα σερβιρισμένα είδη στα τραπεζοκαθίσματα της επιχείρησης υπήρχαν Α.Λ.Σ. και διαπίστωσαν ότι σε δύο περιπτώσεις δεν είχαν εκδοθεί στοιχεία λιανικής πώλησης (Α.Λ.Σ.) για σερβιρισμένα είδη αξίας 68,00€ και 75,00€ σε αντίστοιχες παρέες πελατών, συνολικής αξίας 143,00€ (καθαρής αξίας 126,55€ πλέον Φ.Π.Α. 16,45€).

Επειδή, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία, όπως αυτά προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Κομοτηνής, συνάγεται ότι εκ παραδρομής στην παράγραφο – Πόρισμα ελέγχου της ως άνω έκθεσης αναγράφηκε ως αξία της μίας εκ των δύο συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου, το ποσό των 65,00€ αντί του ορθού 68,00€, σφάλμα που επαναλήφθηκε και στην προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω, η ημερομηνία του ελέγχου 20/10/2024, προκύπτει τόσο από την έκθεση ελέγχου, όσο και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, (η ενδεικτική Α.Λ.Σ. με MARK/20-10-2024 που ζήτησε και έλαβε η φορολογική αρχή κατά την είσοδό της στο κατάστημα, όσο και η αμέσως προηγούμενη που εκδόθηκε από την επιχείρηση). Ως εκ τούτου, η αναγραφή της ανύπαρκτης ημερομηνίας 20/20/2024 στην προσβαλλόμενη πράξη οφείλεται εμφανώς σε παραδρομή.

Επειδή, τα ως άνω σφάλματα είναι επουσιώδη και ουδεμία επίπτωση έχουν στην προσβαλλόμενη πράξη και στο σύνολο του ελέγχου, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.5104/2024 (Φ.Ε.Κ. Α' 58/19-04-2024) - Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

[...]

7. Αν ορισθεί ως τρόπος κοινοποίησης η συστημένη επιστολή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83, η πράξη ή το έγγραφο που αποστέλλεται με αυτή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί.. [...]»

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 83 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,
β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 83 του ν.5104/2024 εκδόθηκε η Πολ. 1068/29-04-2024 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τον τρόπο κοινοποίησης των πράξεων όταν δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, ως εξής:

Άρθρο 1 «1. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής – υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και οι λοιπές πράξεις, αποφάσεις ή έγγραφα που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως με συστημένη επιστολή ή με επίδοση σύμφωνα με τον ΚΔΔ»

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται: α) εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή του τελευταίου δηλωθέντος στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου αντιπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ή β) εφόσον επιδοθεί κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης συντελέστηκε νόμιμα με ταχυδρομική επιταγή (REGR), ενώ ο προσφεύγων έλαβε τα κοινοποιούμενα έγγραφα και εμπροθέσμως άσκησε το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας, ΣτΕ ολ.4447/2012, ΘΠΔΔ 8-9/2013, σελ. 817)

Κατόπιν των ανωτέρω,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **19-03-2025** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

1)Υπ' αριθμ./07-03-2025 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), φορολογικού έτους 2025

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		250,00€	250,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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