



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 30-01-2023

Αριθμός απόφασης: 242

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Κ.Φ.Δ.

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....- **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γλυκών, παγωτών κ.λπ. που εδρεύει στη επί της οδού, νόμιμα εκπροσωπούμενης, και του ομόρρυθμου εταίρου – ΑΦΜ, ως αλληλεγγύως ευθυνόμενου, κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθμό/10-08-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

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

-Με την υπ' αριθμ./10-08-2022 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 58^Α§1 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **51.314,93€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 51.314,93€ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ Ημερομηνία	Αξία Συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
40.398 ΑΛΠ	31/12/2020	282.575,68	51.314,93	100,00%	51.314,93

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με αφορμή το υπ' αριθμ./2020 Πληροφοριακό Δελτίο της και κατόπιν της με αρ. εντολής ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013, αρμόδιοι υπάλληλοι της, διενήργησαν την 05/10/2021 επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με το ανωτέρω Πληροφοριακό Δελτίο της, η προσφεύγουσα συγκαταλέγεται μεταξύ επιχειρήσεων που δέχονται μεγάλο όγκο ηλεκτρονικών παραγγελιών.

Ο έλεγχος μετά τις απαιτούμενες ενέργειες επέδωσε στον υπάλληλο της εταιρίας, που ήταν παρών, τη με αρ. πρωτ./05-10-2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε. Δυνάμει της αριθμ. εντολής επεξεργασίας των προσκομισθέντων αρχείων του Προϊσταμένου της, ζητήθηκαν από την εταιρία η οποία διαχειρίζεται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελίας και αγοράς αγαθών efood, clickdelivery.gr και delivery gr., και από την εταιρία, που διαχειρίζεται την ηλεκτρονική πλατφόρμα delivery gr. αναλυτικές καταστάσεις, στις οποίες να εμφανίζονται διακριτά όλες οι εκτελεσθείσες από την προσφεύγουσα παραγγελίες μέσω των ηλεκτρονικών αυτών πλατφορμών, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2020. Στην από 09/05/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 της γίνεται εκτενής αναφορά στη μεθοδολογία του ελέγχου, στον τρόπο αξιοποίησης των αρχείων που λήφθηκαν από τις ανωτέρω εταιρίες και τις διασταυρώσεις με τα λογιστικά στοιχεία και αρχεία της προσφεύγουσας.

Από τον έλεγχο, κατόπιν διασταυρώσεων και ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν ευρήματα και για το λόγο αυτό ζητήθηκαν εξηγήσεις από την ελεγχόμενη εταιρία με την αρ. πρωτ./14-02-2022 κλήση προς παροχή εξηγήσεων, στην οποία επισυνάφθηκαν και οι πίνακες excel που προέκυψαν από τις διασταυρώσεις. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ./30-03-2022 υπόμνημα, μέρος του οποίου παρατέθηκε στην κρινόμενη έκθεση ελέγχου της και απαντήθηκε ως προς τα ζητήματα που θέτει. Για λόγους χρηστής διοίκησης ο έλεγχος δέχθηκε μια απόκλιση μεταξύ της αξίας των εκτελεσμένων παραγγελιών και των εκδοθεισών ΑΛΠ και επαναυπολόγισε – αντιπαρέβαλε εκ νέου τις εκτελεσθείσες μέσω e-food και delivery παραγγελίες με τα δεδομένα των ηλεκτρονικών αρχείων των ΑΛΠ του ΦΗΜ.

Με τα νέα αυτά δεδομένα συντάχθηκε το με αρ./06-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση, με συνημμένη κατάσταση σε οπτικό δίσκο, που περιλαμβάνει αρχεία excel με τις μη εκδοθείσες ΑΛΠ και τον με αρ./06-05-2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου τα οποία επιδόθηκαν στο μέλος της προσφεύγουσας, αυθημερόν, τάσσοντας προθεσμία είκοσι (20) ημερών για την υποβολή γραπτών απόψεων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρίθηκε και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της με το αρ. πρωτ./28-04-2022 υπόμνημα. Λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις του υπομνήματος αυτού, ο έλεγχος αποδέχθηκε τη μη αλλαγή ώρας σε θερινή στον εν χρήσει ΦΗΜ και προσάρμοσε τα αποτελέσματά του.

Στη συνέχεια συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 09/05/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) των αρμόδιων ελεγκτών της, η οποία μαζί με το φάκελο της υπόθεσης απεστάλη στη Δ.Ο.Υ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την αριθμ./14-06-2022 εντολή ελέγχου και βάσει αυτής εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αρ./2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2020, η οποία κοινοποιήθηκε σύμφωνα με το αρ. 5 ΚΦΔ με την αρ./24-08-2022 συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα μαζί με την ως άνω έκθεση ελέγχου.

Στην προσφεύγουσα εταιρία είχε επιβληθεί αρχικά το αριθμ./29-05-2017 πρόστιμο του αρ. 58 Α ΚΦΔ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, ποσού 250,00 ευρώ, το οποίο κοινοποιήθηκε την 27-06-2017. Εντός της πενταετίας, ήτοι την 18/06/2020 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με α/α/21-05-2020 πρόστιμο αρ. 58 Α ΚΦΔ ποσού 500,00 ευρώ για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου. Η κρινόμενη παράβαση είναι η δεύτερη εντός της πενταετίας και για το λόγο αυτό ο συντελεστής του προστίμου ορίστηκε σε 100%.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2018 την αριθμ./01-09-2022 τροποποιητική δήλωση βάσει του ν. 4512/2018 για το φορ. έτος 2019 την αριθμ./01-09-2022 και για το φορολογικό έτος 2021 την αριθμ./05-09-2022 τροποποιητική δήλωση, με τις οποίες προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδά της την καθαρή αξία των μη εκδοθέντων ΑΛΠ βάσει της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση του ανωτέρω προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης
2. Παραβίαση της αρχής estoppel - της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Λόγω της αδράνειας της Φορολογικής Διοίκησης να επιβάλει άμεσα την πράξη προστίμου, δημιουργήθηκε η δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν θα επιβληθεί τελικά το πρόστιμο.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου ν. 4308/2014, πιο συγκεκριμένα δεν θα έπρεπε να εφαρμόζονται οι περιπτώσεις α' ή β' του αρ. 13 το ν. 4308/2014, αλλά η περίπτωση δ', στην οποία ορίζεται ότι σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 37 του ν. 4174/2013: Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα 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 προσδιορισμού του φόρου και το θέμα 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) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) 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 τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§1,3 του ν. 4174/2013: 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **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, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα 2003, σελ 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της και εκθέτει εμπειριστατωμένα και λεπτομερειακά τα πραγματικά περιστατικά. Στην έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου υπάρχει επαρκής αιτιολογία για την παράβαση που καταλογίζεται στην προσφεύγουσα, αναγράφονται οι διατάξεις των νόμων και γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ παράλληλα παρατίθεται πίνακας με αναλυτική περιγραφή του τρόπου υπολογισμού του προστίμου, οι επικαλούμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω ανεπαρκούς – πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή η αρχή του estoppel, η οποία προέρχεται από το αγγλοσαξονικό δίκαιο, σύμφωνα με την οποία «η Διοίκηση δεν μπορεί με τις πράξεις της να έρχεται σε αντίθεση με αυτό που η ίδια έχει καθιερώσει ως «ορθό», ακόμη και αν η ίδια δεν εφαρμόζει ορθώς συγκεκριμένους κανόνες δικαίου» έχει υιοθετηθεί στην ελληνική νομική ορολογία και έχει θεωρηθεί ως ειδικότερη έκφανση της αρχής της «χρηστής διοίκησης».

Επειδή, όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περι δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύσουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς αυτούς

λύσεις. Η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26§2 , 43, 50 ,82, 83 και 95 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η προσφεύγουσα στηρίζει τον ισχυρισμό της περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στην υποτιθέμενη αδράνεια της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει άμεσα την πράξη επιβολής προστίμου, καθώς μεσολάβησε μεγάλο χρονικό διάστημα μεταξύ παράβασης και έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου. Ωστόσο το γεγονός αυτό δεν αποτελεί παραβίαση των παραπάνω αρχών για τους εξής λόγους: 1) Η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από την προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν διαπιστώθηκε την 05/10/2021 κατά τον επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της, αλλά μετά από διασταυρώσεις των λογιστικών της αρχείων με τις καταστάσεις παραγγελιών που εκτέλεσε, τις οποίες απέστειλαν οι εταιρίες που διαχειρίζονται τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών. 2) Η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ./11-01-2021 αίτησή της ζήτησε παράταση της προθεσμίας για να προσκομίσει τα λογιστικά της αρχεία, τα οποία και προσκόμισε τελικά με το αρ. πρωτ./09-11-2021 έγγραφό της. Πρώτα με την εφαρμογή e- κοινοποίηση και μετά με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 15/02/2022 εκπρόσωπός της παρέλαβε τη με αρ. πρωτ./14-02-2022 «κλήση προς παροχή εξηγήσεων», την 21/02/2022 κατέθεσε αίτηση να δοθεί παράταση με αρ. πρωτ./30-03-2022 υπόμνημα. Την 06/04/2022 επιδόθηκαν στο μέλος της προσφεύγουσας εταιρίας,, το αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο αρ./2022 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, ενώ την 28/04/2022 η προσφεύγουσα υπέβαλε στην γραπτό υπόμνημα. Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου συντάχθηκε στις 04/05/2022 και θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο τηςυποδιεύθυνσης της την 09/05/2022. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε εντολή ελέγχου την 14/06/2022 και η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε την 10/08/2022 και κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή την 24/08/2022. Απ' όλα τα παραπάνω αποδεικνύεται ότι δεν υπήρξε αδράνεια από μέρους της Φορολογικής Αρχής, διότι το χρονικό διάστημα από τον επιτόπιο έλεγχο μέχρι την κοινοποίηση του προστίμου γινόταν επεξεργασία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα και τρίτους μεγάλου πλήθους στοιχείων (68.714 εγγραφές από το e-food και 25 εγγραφές από το delivery.gr με τις εγγραφές από το ΦΗΜ της εταιρίας) και ακολουθήθηκε η τυπική διαδικασία του ελέγχου, στην οποία συμμετείχε ενεργά και η προσφεύγουσα δια των εκπροσώπων της.

Επειδή, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι «αφενός δεν αρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση των αρχών αυτών η αδράνεια της διοίκησης και αφετέρου δεν προβάλλεται ότι η φορολογική διοίκηση με συγκεκριμένες νομικές και θετικές πράξεις δημιούργησε την πεποίθηση της μη φορολόγησης των συναλλαγών (βλ. ΣτΕ 2815/1999, 879/2004, 2202/2014)». Αντίστοιχα στη θεωρία του φορολογικού δικαίου γίνεται δεκτό ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης στο πεδίο της φορολογίας είναι «η ύπαρξη καλής πίστης στους εκ των υστέρων βαρυνόμενους ότι δεν υπείχαν φορολογική υποχρέωση ή υπείχαν μικρότερη. Η πίστη του όμως αυτή θα πρέπει να θεμελιώνεται σε μακρόχρονη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, η δε ομοιόμορφη αυτή συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης θα πρέπει να εκδηλώνεται με θετικές πράξεις και όχι με παραλείψεις...Οι θετικές ενέργειες είναι δυνατόν να συνίστανται σε ερμηνευτικές εγκυκλίους, έγγραφες απαντήσεις των αρμοδίων οργάνων, εκθέσεις ελέγχου κ.λπ.» (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. Σάκκουλα, 1998, σελ 112-113).

Επειδή εν προκειμένω από την ελεγκτική διαδικασία προκύπτει ότι ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον εξετάσθηκαν και λήφθηκαν υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Περαιτέρω, όλοι οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν με τα υπομνήματα της προσφεύγουσας, εξετάσθηκαν από την και με εμπειρισταωμένη αιτιολόγηση, είτε αντικρούστηκαν και απορρίφθηκαν, είτε έγιναν δεκτοί και αναμορφώθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι της δημιουργήθηκε η πεποίθηση ότι δεν θα επιβληθεί τελικά πρόστιμο, όταν από μία σειρά ενεργειών της φορολογικής αρχής σε όλα τα στάδια της διαδικασίας, ενημερώνονταν για τα ευρήματα του ελέγχου και εξέφραζαν τις απόψεις τους επ' αυτών, αποδεικνύεται αίολος και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 5§5 του ν. 4308/2014 : «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12 του ως άνω νόμου : 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 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.

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....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ίδιου νόμου : 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014: 11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901/2015: «Παροχή διευκρινίσεων επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014) προβλέπεται ότι : «Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. 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 αρ. 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας του ν. 4174/2013, με τις τροποποιήσεις του αρ. 51 του ν. 4410/2016 : «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.

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.».

Επειδή, σε αντίθεση με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρία, για να εφαρμοσθεί η περίπτωση δ' του αρ. 13 του ν. 4308/2014 απαιτείται να υπάρχει συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το οποίο σημαίνει την ύπαρξη διαρκούς ενοχικής σχέσης μεταξύ των ατόμων, δηλαδή να υπάρχει μεταξύ δύο προσώπων συμφωνία για την παροχή υπηρεσιών ή την κατασκευή έργου που δεν είναι δυνατόν χρονικά να ολοκληρωθεί μέσα με μία παραγγελία. Εν προκειμένω, δεν υπήρχε συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας, διότι αντισυμβαλλόμενοι της προσφεύγουσας είναι οι εταιρίες παροχής των ηλεκτρικών πλατφορμών e-food και delivery gr. ,ούτε εξετάστηκαν από τον έλεγχο οι μεταξύ τους σχέσεις και συναλλαγές, αλλά διάφοροι πελάτες-καταναλωτές, οι οποίοι παραγγέλνουν είτε περιστασιακά είτε σε τακτή βάση χωρίς ωστόσο να υπάρχει κάποια σύμβαση μεταξύ τους, η οποία να δικαιολογεί την συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας. Συνεπώς, για κάθε πώληση ειδών φαγητού έπρεπε να είχε εκδοθεί το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο εσόδου από τον εν χρήσει ΦΗΜ και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε υποπέσει και πάλι στην ίδια παράβαση στις 16/07/2020, όπου σύμφωνα με την από 20/08/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δεν εξέδωσε μία Α.Λ.Σ. από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. του ν. 1809/1988, συνολικής αξίας 1,50€ για πωληθέν είδος (τυρόπιτα) με αποτέλεσμα τη βεβαίωση προστίμου 250,00€ την 20/11/2020 .

Επειδή, γενικότερα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09-05-2022 Έκθεση Ελέγχου της – Υποδ/ση, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....– **Α.Φ.Μ.**» και του ομόρρυθμου εταίρου – ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /10-08-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2020.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την αρ. /10-08-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2020: 51.314,93€

	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο αρ. 58Α φορ. έτους 2020	51.314,93€	51.314,93€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.