



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: e486

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./10.02.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./10.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 υπ' αριθ. /10.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από πιτσαρία, πρόστιμο ποσού 9.193,96€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, i) σε διακόσιες σαράντα δύο (242) περιπτώσεις στο φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 26.272,37€ πλέον ΦΠΑ 6.304,14€ και ii) σε εκατό σαράντα πέντε (145) περιπτώσεις στο φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας 17.817,40€ πλέον ΦΠΑ 2.889,82€, καθ' υποτροπή και κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 - 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 9.193,96€ x 100%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Β' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /08.06.2022 εντολής επεξεργασίας κατασχεθέντων, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. /2021 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με τις ουσιαστικές παραδοχές του ελέγχου. Για το σύνολο των πωλήσεων εκδόθηκαν νομότυπα και εμπρόθεσμα τα φορολογικά στοιχεία. Τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών είναι εσφαλμένα. Επικουρικά, έχουν εμφιλοχωρήσει εσφαλμένοι αριθμητικοί υπολογισμοί.
2. Έλλειψη ειδικής, πλήρους και σαφούς αιτιολογίας. Η ελεγκτική αρχή έπρεπε να εκδώσει πράξεις για κάθε ελεγχόμενο έτος. Δε μνημονεύεται με την απαιτούμενη πληρότητα και σαφήνεια η ίδια παράβαση που φέρεται να τελέστηκε εντός της προηγούμενης πενταετίας. Δεν προκύπτει εάν ο έλεγχος που επιβλήθηκε το προηγούμενο πρόστιμο είναι προγενέστερος ή μεταγενέστερος, ούτε εάν η επίδικη παράβαση είναι προγενέστερη ή μεταγενέστερη της έκδοσης του προηγούμενου προστίμου. Η επιβολή προστίμου 100% αντί 50% πραγματοποιήθηκε καθ' υπέρβαση του σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος

προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου Κώδικα 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ 1069048/02.05.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το

γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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... 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, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 5.ΦΗΜ - Ηλεκτρονικός τρόπος διαφύλαξης αντιγράφων εκδιδόμενων Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών δελτίων - Ειδικές απαιτήσεις και τεχνικά - λειτουργικά χαρακτηριστικά. 5.1. Ηλεκτρονική αποθήκευση των εκδιδόμενων δελτίων. 5.1.1 Καθιερώνεται, αντί του συστήματος διπλής εκτύπωσης για την έκδοση και τήρηση των αντιγράφων φορολογικών αποδείξεων στους ΦΗΜ η χρησιμοποίηση ηλεκτρονικής αποθήκευσης των δελτίων αυτών. 5.1.2. Οι ΦΗΜ χρησιμοποιούν ηλεκτρονική αποθήκευση εκδιδόμενων δελτίων, και θεωρούνται ΦΗΜ Αυξημένων Δυνατοτήτων (ΦΗΜ/ΑΔ). 5.2. Εγγραφή ημερήσιων παραγόμενων δελτίων στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.2.1. Όλα τα εκδιδόμενα δελτία (οι

«Φορολογικές Αποδείξεις» και όλα τα λοιπά δελτία), που εκδίδονται από τον ΦΗΜ κατά την διάρκεια της ημέρας (από την έκδοση του αμέσως προηγούμενου «Ζ» μέχρι και την έκδοση του επόμενου «Ζ»), εγγράφονται σε Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων - ΠΜΗΑΔ. Δεν απαιτείται η εγγραφή των δελτίων «Ζ» στην ΠΜΗΑΔ. 5.2.2. Η εγγραφή στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων, γίνεται με την έκδοση κάθε παραγόμενου δελτίου. 5.2.3. Ειδικότερα όλα τα αντίγραφα δελτίων που εγγράφονται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», εγγράφονται με την χαρακτηριστική φράση «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ – ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ». 5.2.4. Όλα τα αντίγραφα φορολογικών αποδείξεων που εγγράφονται στην Εσωτερική Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης και αφορούν τις «Φορολογικές Αποδείξεις», πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού αλγορίθμου -1. Οι πιστοποιημένες αυτές φορολογικές αποδείξεις και οι υπογραφές τους, αμέσως με την έκδοσή τους, φυλάσσονται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) με μορφή απλού αναγνώσιμου κειμένου ΕΛΟΤ-928. 5.2.4.1 Με αυτό τον τρόπο, για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με όλα τα στοιχεία που εκτυπώθηκαν. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) τα 6 ψηφία της ημερομηνίας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΥΥΜΜΔΔ, όπου ΥΥ είναι το έτος, ο μήνας ΜΜ και ΔΔ η ημέρα, (γ) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη, (δ) ο 4-ψήφιος ημερήσιος αύξων αριθμός απόδειξης και ε) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “a” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928)... 5.2.5 Παρόμοια για κάθε φορολογική απόδειξη σχηματίζεται αρχείο με την ψηφιακή υπογραφή του. Στο αρχείο αυτό αναγράφεται μόνον η αλληλουχία των 40 δεκαεξαδικών ΕΛΟΤ-928 χαρακτήρων της αντίστοιχης ψηφιακής υπογραφής (γίνεται χρήση μόνον αριθμών και κεφαλαίων λατινικών χαρακτήρων Α...F). Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “b” καθώς και το επέκταμα «.txt» που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.2.6 Για κάθε φορολογική απόδειξη παράγεται τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού με αναγκαία δεδομένα προς αποστολή. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου a.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “e” καθώς και το επέκταμα «.txt». 5.2.7 Το «τυποποιημένο ηλεκτρονικό φορολογικό αρχείο ελέγχου παραστατικού» e.txt περιλαμβάνει τα αναγκαία δεδομένα 16 πεδίων σε ΕΛΟΤ 928... Τα πεδία του αρχείου e.txt είναι μεταβλητού μήκους και διαχωριζόμενα με τον χαρακτήρα «;» (ερωτηματικό) (semicolon delimited). Στα αριθμητικά πεδία που περιέχουν ποσά (Καθ. Ποσό Α .. ΦΠΑ Δ) τα ποσά είναι με δύο δεκαδικά και το σύμβολο της υποδιαστολής είναι η τελεία «.» . Δεν υπάρχουν σύμβολα διαχωρισμού χιλιάδων. Το μηδενικό ποσό παριστάνεται ως 0.00 . Η ημερομηνία και ώρα έχουν την μορφή : ΥΥΥΥΜΜΔΔΗΗmm όπου ΥΥΥΥ το έτος, ΜΜ ο μήνας, ΔΔ η ημέρα, ΗΗ η ώρα, mm τα λεπτά. Ο κωδικός νομίματος για το ευρώ είναι το 0. Ο αριθμός Ζ είναι αυτός όπου θα συμπεριληφθεί η απόδειξη , δηλαδή ο αριθμός Ζ της προηγούμενης ημέρας αυξημένος κατά 1. Η ΠΑΗΨΣ δεν λαμβάνει υπόψη της τα διαχωριστικά semicolon. Η κάθε γραμμή του αρχείου

τελειώνει με <CR> <LF> ... Το ειδικό αυτό αρχείο ακολουθίας πεδίων, μετά την έκδοση του Z, φυλάσσεται σε εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ με μορφή αρχείου ASCII (.txt)...5.5. «Υπογραφή» Ημερήσιων Δεδομένων και έκδοση σχετικού Δελτίου. 5.5.1. Με την έκδοση (αμέσως μετά την ολοκλήρωση) του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» τα δεδομένα των υπογραφών των φορολογικών αποδείξεων καθώς και τα δεδομένα των αρχείων _e.txt για αποστολή στη Γ.Γ.Π.Σ, της Εσωτερικής Προσωρινής Μνήμης Ημερήσιας Αποθήκευσης Φορολογικών Αποδείξεων και λοιπών στοιχείων και Δελτίων (αρχεία b.txt, e.txt), πιστοποιούνται μονοσήμαντα με την δημιουργία ειδικού αριθμού - «υπογραφής», ο οποίος «γεννιέται» με την χρήση του ειδικού standard αλγορίθμου SHA-1. Το λογισμικό του ΦΗΜ παράγει: Α) Μια γενική ημερήσια «σύνοψη - υπογραφή» όλων των υπογραφών των b.txt - εκδοθέντων αποδείξεων της ημέρας, εκδίδει δελτίο ημερήσιας αναφοράς «Z», στο οποίο αναγράφεται η γενική ημερήσια «σύνοψη - υπογραφή», αποθηκεύει αυτή την σύνοψη - υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή στην ασφαλή φορολογική μνήμη που διαθέτει για το σκοπό αυτό. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν : (α) ο 11-ψήφιος (3 γράμματα έγκρισης + τα 8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά) αριθμός μητρώου του ΦΗΜ από τον οποίο έχει προέλθει (β) ο 4-ψήφιος αριθμός του αντίστοιχου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», (γ) τα 10 ψηφία της ημερομηνίας και ώρας δημιουργίας του (εγγραφής του) ως εξής : ΥΥΜΜΔΔΗΗmm, όπου ΥΥ είναι το έτος, ΜΜ ο μήνας, ΔΔ η ημέρα, ΗΗ η ώρα και mm τα λεπτά, (δ) το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “c” καθώς και το επέκταμα “.txt” που υποδηλώνει το είδος του (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). Ειδικά για την περίπτωση των ΑΔΗΜΕ ταξιμέτρου που περιγράφεται στο άρθρο 15 του κεφαλαίου αυτού, το τμήμα (α) του ονόματος αποτελείται από τα 2 γράμματα έγκρισης + αριθμός θέσης εκμεταλλευτή (1 ψηφίο) +8 ψηφία του αριθμού παραγωγής χωρίς ενδιάμεσα κενά. Β) Μια δεύτερη γενική ημερήσια «σύνοψη - υπογραφή» όλων των e.txt αρχείων, αποθηκεύει αυτή την σύνοψη - υπογραφή σε αρχείο και καταχωρεί την εγγραφή μόνιμα στην ασφαλή φορολογική μνήμη. Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι 25 πρώτοι χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “d” καθώς και το επέκταμα “.txt” που υποδηλώνει το είδος του αρχείου (απλό αναγνώσιμο ΕΛΟΤ-928). 5.5.2. Ο ειδικός αριθμός - «υπογραφής» που δημιουργήθηκε μετά την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z» και την εγγραφή των σχετικών δεδομένων στη φορολογική μνήμη, εγγράφεται σαν ιδιαίτερη εγγραφή στη Φορολογική Μνήμη, μαζί με την ημερομηνία και ώρα, και εκτυπώνεται σε ειδικό δελτίο υπογραφής ημερήσιων δεδομένων - δελτίων, στο οποίο εκτός του ίδιου του αριθμού, περιλαμβάνει τα στοιχεία του κατόχου της ΦΤΜ, τη χαρακτηριστική ένδειξη «Δελτίο ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ ΗΜΕΡΗΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ» την ημερομηνία και ώρα καθώς και τον Αρ. Μητρώου του ΦΗΜ. 5.5.3. Το Δελτίο Υπογραφής Ημερήσιων Δεδομένων, εκδίδεται αυτομάτως, (χωρίς την παρέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο του χειριστή του ΦΗΜ), με την ολοκλήρωση της έκδοσης του Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Z», θεωρείται αναπόσπαστο τμήμα αυτής της εκτύπωσης και δεν αποθηκεύεται στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων. 5.5.4 Όλες οι Φορολογικές Αποδείξεις της ημέρας και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) μεταφέρονται στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει και το οποίο περιγράφεται στην συνέχεια στην παρ. 5.7.1... 5.6. Ημερήσια Ηλεκτρονική Μεταφορά Δελτίων... 5.6.1.1. Μετά την έκδοση του Δελτίου Υπογραφής Ημερήσιων

Δεδομένων, με κατάλληλους χειρισμούς, γίνεται η μεταφορά των παραχθέντων αρχείων των Φορολογικών Αποδείξεων της ημέρας και ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) για μόνιμη αποθήκευση και διαφύλαξη (όσο χρονικό διάστημα ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ) σε κατάλληλο εξωτερικό αποθηκευτικό ηλεκτρονικό, μαγνητικό ή οπτικό μέσο (διασυνδεδεμένο εξωτερικά ή και εμβυσατούμενο - αποσπώμενο του ΦΗΜ)... 5.7.1 Αρχεία Ηλεκτρονικού Ημερολογίου. Οι Ημερήσιες Φορολογικές Αποδείξεις και Δελτία και οι ΠΑΗΨΣ (a.txt, b.txt, c.txt, e.txt, d.txt αρχεία) έχουν μεταφερθεί στην εσωτερική μνήμη (Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο) του ΦΗΜ στην οποία φυλάσσονται υποχρεωτικά, το ελάχιστο έως την αποστολή στη ΓΓΠΣ του αρχείου s.txt που τα ανακεφαλαιώνει... Κατά την έκδοση του Ζ , από τα αρχεία αυτά δημιουργείται αρχείο ημέρας... Στον σχηματισμό της ονομασίας αυτού του αρχείου συμμετέχουν οι πρώτοι 25 χαρακτήρες του αντίστοιχου αρχείου c.txt, το σύμβολο της κάτω παύλας (“_” underscore) ακολουθούμενο από το ενδεικτικό λατινικό γράμμα “s” καθώς και το επέκταμα «.txt»...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 29/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Β’ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ’ αριθ./08.06.2022 εντολής επεξεργασίας κατασχεθέντων, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ’ αριθ./2021 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες πώλησης πίτσας κυρίως σε πακέτο και για την άσκηση της δραστηριότητάς της διατηρεί ένα κατάστημα, στην οδό Λαχανά 23, στη Θεσσαλονίκη. Κατά την ελεγχόμενη περίοδο, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώο DCV16.....

Στις 21/01/2021 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ’ αριθ./2021 εντολή του Προϊσταμένου της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής. Όπως διαπιστώθηκε, πλήθος συναλλαγών αφορούσε την εκτέλεση παραγγελιών on line μέσω διαφόρων ηλεκτρονικών πλατφορμών on line παραγγελιών με παράδοση κατ’ οίκον. Προς εξέταση τούτων, επιδόθηκε η υπ’ αριθ. πρωτ./21.01.2021 πρόσκληση – αίτημα παροχής αντιγράφων των λογιστικών αρχείων του (άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019, καθώς και των παραγόμενων ηλεκτρονικών αρχείων (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt και s.txt) από τον εν χρήσει ΦΗΜ για την ίδια περίοδο, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς παραδίδοντας τις μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων, ενώ ως προς τα ηλεκτρονικά αρχεία του ΦΗΜ, με την υπ’ αριθ. πρωτ./03.03.2021 υπεύθυνη δήλωσή της γνωστοποίησε ότι η κάρτα SD αποθήκευσης είχε καταστραφεί και ήταν αδύνατη η ανάγνωση της με αποτέλεσμα να έχουν χαθεί όλα τα δεδομένα μέσα σε αυτή, επισυνάπτοντας μάλιστα την με αρ. πρωτ./2021 υπεύθυνη δήλωση του τεχνικού της εταιρείας «..... E.E.» ,

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή ζήτησε τα εκδοθέντα ημερήσια δελτία πωλήσεων (ΗΔΖ) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Στις 27/05/2022 η προσφεύγουσα προσκόμισε τα ΗΔΖ των φορολογικών ετών 2018 και 2019 που τηρούσε στο φυσικό της αρχείο, για την κατάσχεση των οποίων συντάχθηκε η με α/α/2022 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων. Αρχικά, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε, πλην κάποιων διαφορών ήσσονος σημασίας, την ορθή

καταχώρηση των ΗΔΖ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων και την ορθή μεταφορά των αποτελεσμάτων στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Παράλληλα, η ελεγκτική αρχή ζήτησε και έλαβε, κατόπιν υποβολής αιτημάτων παροχής πληροφοριών του άρθρου 15 παρ. 3 ΚΦΔ (αρ. πρωτ./25.01.2021 και/25.01.2021), από τις ηλεκτρονικές πλατφόρμες on line παραγγελιών delivery.gr, e-food.gr, click.gr και deliveras.gr, αναλυτικά αρχεία των εκτελεσμένων παραγγελιών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2019.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος συνέκρινε τα ημερήσια αθροίσματα των αναλυτικών αρχείων των εκτελεσμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ημερήσια δελτία πωλήσεων (ΗΔΖ) του εν χρήσει ΦΗΜ της προσφεύγουσας, σε μικτές αξίας (καθαρές πωλήσεις πλέον ΦΠΑ). Από την επεξεργασία των εκτελεσμένων ηλεκτρονικών παραγγελιών με τα ΗΔΖ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης σε 242 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, συνολικής αξίας 32.576,51€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ποσού 6.304,14€), και σε 145 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, συνολικής αξίας 20.707,22€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ποσού 2.889,82€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 – 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Κατ' ακολουθία, η ανωτέρω ελεγκτική αρχή συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα, στις 07/11/2022, το υπ' αριθ./07.11.2022 σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένο τον υπ' αριθ./07.11.2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, προκειμένου η τελευταία να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινήσεις. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας και ακολούθως, συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε στην αρμόδια για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία και επέβαλε, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, για την οποία είχε εκδοθεί η υπ' αριθ./2022 πράξη επιβολής προστίμου της ίδιας Δ.Ο.Υ., την κύρωση του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ήτοι 9.193,96€ x 100%.

Επίσης, με το άρθρο 65 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για το σύνολο των πωλήσεων εκδόθηκαν νομότυπα και εμπρόθεσμα τα φορολογικά στοιχεία και τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες παραγγελιών είναι εσφαλμένα. Επικουρικά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχουν εμφοιλοχωρήσει εσφαλμένοι αριθμητικοί υπολογισμοί. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αόριστα διότι δεν γίνεται μνεία συγκεκριμένων γεγονότων (συναλλαγών), παρά γενικώς και αορίστως η προσφεύγουσα διατείνεται ότι τα αρχεία των εκτελεσμένων παραγγελιών που απέστειλαν οι συνεργαζόμενες ηλεκτρονικές πλατφόρμες είναι εσφαλμένα, όπως και οι υπολογισμοί της ελεγκτικής αρχής για τη διαπίστωση των ημερήσιων διαφορών. Επίσης, προβάλλεται και αναπόδεικτα διότι δεν προσκομίστηκαν

παραστατικά και δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να διασφαλίζεται η ευχερής συσχέτιση των συναλλαγών και η ελέγξιμη αλληλουχία τους, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:... β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω Κώδικα 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 το άρθρο 30 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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...».

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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001,

4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

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 (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

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 (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με κατώτερο ύψος αυτού τα 250€ ή 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, προβλέπεται πρόστιμο επαυξημένου ποσοστού επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και επαυξημένα κατώτερα όρια αυτού, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης

εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελλιπής διότι δε μνημονεύεται με την απαιτούμενη πληρότητα και σαφήνεια η ίδια παράβαση που φέρεται να τελέστηκε εντός της προηγούμενης πενταετίας, ούτε προκύπτει εάν ο έλεγχος που επιβλήθηκε το προηγούμενο πρόστιμο είναι προγενέστερος ή μεταγενέστερος, ούτε εάν η επίδικη παράβαση είναι προγενέστερη ή μεταγενέστερη της έκδοσης του προηγούμενου προστίμου.

Επειδή, από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, σε επιτόπιο έλεγχο, που διενεργήθηκε στις 18/03/2022, στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 - 13 του ν.4308/2014. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€, με την υπ' αριθ./...../05.07.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία εδράζεται επί της από 01/06/2022 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Με την υπό κρίση υπ' αριθ./10.02.2023 πράξη, η οποία εδράζεται επί της από 29/12/2022 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./08.06.2022 εντολής του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ΚΦΔ, καθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης σε 242 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, συνολικής αξίας 32.576,51€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ποσού 6.304,14€), και σε 145 περιπτώσεις, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, συνολικής αξίας 20.707,22€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ποσού 2.889,82€), ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης (05/07/2022). Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή έπρεπε να εκδώσει διακριτές πράξεις για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ωστόσο, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 62 παρ. 1 και 30 παρ. 1 του ΚΦΔ προκύπτει ότι με την πράξη επιβολής προστίμου καθορίζεται το ύψος του προστίμου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή έτη ή υποθέσεις. Εξάλλου, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαδικαστικοί τύποι της έκδοσης της πράξης, η προσφεύγουσα δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας, αφού η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου διακριτά για κάθε ελεγχόμενο έτος δεν θα

είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου του επιβληθέντος προστίμου, αλλά αντιθέτως το περιεχόμενο των πράξεων θα ήταν το ίδιο.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ελλιπούς αιτιολογίας για τον καταλογισμό της υποτροπής στην επιβολή προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός και εξ αυτού του λόγου παρέλκει η εξέταση του έτερου ισχυρισμού περί αναντιστοιχίας του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου με την προσβαλλόμενη πράξη, ενώ ο επιμέρους ισχυρισμός περί παράτυπης έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 13/03/2023 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ./10.02.2023 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./10.02.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ

φορολογικών ετών 2018 και 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	9.193,96€	4.596,98€	-4.596,98€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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