



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 11-10-2018

Αριθμός απόφασης: 4380

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 8-6-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, οδός κατά της με αριθμό/ 07-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 07-05-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26-4-2017 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8-6-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/ 07-05-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 1.000,00€ για μη έκδοση 2 Α.Λ.Π. από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 4,03€ πλέον Φ.Π.Α. 0,97€. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 26-4-2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εισήλθε στο υποκατάστημα της επιχείρησης επί της οδού στην ΑΘΗΝΑ, όπου διαπίστωσε τη χρήση ανεπίσημου λογισμικού παραγγελιοληψίας. Ο έλεγχος βρήκε σε μεταλλικό δοχείο 16 ανεπίσημα δελτία παραγγελίας, όπου απεικονίζονταν παραγγελθέντα είδη, και πραγματοποίησε αντιπαραβολικό έλεγχο με τις εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης. Από τον έλεγχο αυτό διαπίστωσε ότι δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 3,5€ και 1,5€. Τα ανεπίσημα φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν δυνάμει της με αριθμό/ 14-3-2017 έκθεσης κατάσχεσης και εκδόθηκε το με αριθμό/ 14-3-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση και ο με αριθμό/ 14-3-2017 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν. Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην με αριθμό/ 14-3-2017 πρόσκληση με το με αριθμό εισερχομένουΕΙ/ 21-3-2017 έγγραφο και στις 23-3-2017 προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα από τον έλεγχο, χωρίς να διαπιστωθεί άλλη παράβαση. Επίσης, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τις απόψεις της με το με αριθμό εισερχομένου/ 3-4-2017 έγγραφο, σύμφωνα με το οποίο δεν αποδεικνύεται ότι τα συγκεκριμένα είδη είχαν σερβιριστεί. Αντίθετα, πρόκειται για είδη που άλλαξαν – ακυρώθηκαν από την αρχική παραγγελία και η συνέπεια της επιχείρησης αποδείχθηκε και από τη διαπίστωση του επιτόπιου ελέγχου ότι είχαν εκδοθεί όλα τα φορολογικά παραστατικά για τα σερβιρισμένα είδη, σύμφωνα με τις απόψεις της επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις αιτιάσεις της επιχείρησης, διότι η επιχείρηση όφειλε να έχει ακυρώσει τα παραστατικά από το ανεπίσημο λογιστικό σύστημα για τις αρχικές παραγγελίες που ακυρώθηκαν, ώστε να μπορεί να αποδείξει τους ισχυρισμούς της, και θα έπρεπε να εκδίδει προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση (ΠΟΛ.1220/ 13-12-2012).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. Αντίθετος στο νόμο και στο Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν.4174/203
2. Δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση, καθώς τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης τηρήθηκαν σύννομα, εμπρόθεσμα και ειλικρινά
3. Δεν εξειδικεύεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ο εφαρμοστέος κανόνας δικαίου
4. Δεν αναγράφονται οι συνθήκες διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου
5. Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν αναγράφεται η εντολή ελέγχου

6. Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν αναγράφεται ότι έχει υποβληθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά της πρώτης απόφασης επιβολής προστίμου με αριθμό/2018, λόγω της οποίας το προσβαλλόμενο πρόστιμο ανήλθε σε 1.000€ αντί για 500€.
7. Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν αναγράφεται η ρητή υιοθέτηση των πορισμάτων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, όπως αυτά περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου
8. Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός και ενδεδειγμένος έλεγχος από τον οποίο να προέκυψε ότι η επιχείρηση παρέβη διατάξεις νόμων – οι ισχυρισμοί του ελέγχου είναι αυθαίρετοι και ελλειπτικά διατυπωμένοι και αναπόδεικτοι
9. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι δεν προέκυψαν παραβάσεις από α) τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα σεβρισιμένα την ώρα του ελέγχου τραπέζια, β) τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, όπως ορίζει το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα επιχείρηση άρθρο 78 του Συντάγματος:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.

2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.

3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.»

Επειδή, οι νόμοι που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος είναι ο ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και στο Φ.Π.Α. ο ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), οι οποίοι καθορίζουν όσα ρητά επιτάσσει το προαναφερθέν άρθρο 78 του Συντάγματος.

Επειδή, όπως ορίζει τα άρθρο 24 «Αίτηση θεραπείας – Ιεραρχική προσφυγή» του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας - ΦΕΚ Α' 45/ 9-3-1999): «Αν από τις σχετικές διατάξεις δεν προβλέπεται η δυνατότητα άσκησης της, κατά το επόμενο άρθρο, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από ατομική διοικητική πράξη μπορεί, για

οποιοδήποτε λόγο, με αίτησή του, να ζητήσει, είτε από τη διοικητική αρχή η οποία εξέδωσε την πράξη, την ανάκληση ή την τροποποίησή της (αίτηση θεραπείας), είτε, από την αρχή η οποία προΐσταται εκείνης που εξέδωσε την πράξη, την ακύρωσή της (ιεραρχική προσφυγή).»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): *«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»*

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση προβάλλει ότι η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο της εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013, αντιβαίνει στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος). Ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον με τη σχετική νομοθετική ρύθμιση, παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να επανεξεταστεί η υπόθεσή του στα πλαίσια ειδικής διοικητικής διαδικασίας, κατά την οποία δύναται να επιτύχει την ακύρωση ή την τροποποίηση της σε βάρος του εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, πριν την προσφυγή του στα αρμόδια διοικητικά δικαστήρια και δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος. (Δ.ΕΦ.ΑΘ. 2912/2016 Σκέψη 14).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι διατάξεις των τυπικών νόμων που προβλέπουν το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής και γενικότερα της διοικητικής προσφυγής δεν αντίκειται σε καμία περίπτωση στο άρθρο 78 του Συντάγματος, το οποίο αφορά στην επιβολή και είσπραξη φόρου. Αντίθετα αποτελεί στάδιο προελέγχου σε υποθέσεις που έχει επιβληθεί φόρος ή πρόστιμο που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης και είναι απόλυτα συμβατό και με το άρθρο 20 του Συντάγματος (έννομη προστασία, προηγούμενη ακρόαση), καθώς δίνεται η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να εκθέσει τα επιχειρήματά του και, ανάλογα την έκβαση της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής του, να αποφύγει την προσφυγή του στα Διοικητικά Δικαστήρια. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντίθεσης του άρθρου 63 του ν.4174/2013 στο άρθρο 78 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, παρελκυστικά προβαλλόμενος και απορρίπτεται.

Επειδή η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 3, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13 και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και στις διατάξεις των άρθρων 4, 13, 14, 23, 25, 28, 30, 34, 54, 55, 58, 58Α και 72 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013).

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 έκδοση 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. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδευούσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται ότι η διαπιστωθείσα παράβαση αποτελεί εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης, ήτοι της μη έκδοσης Α.Λ.Π., εντός πενταετίας και αναγράφονται ρητά οι διατάξεις των νόμων που έχει παραβεί η επιχείρηση και αναφέρει και την έκθεση ελέγχου.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ρητά πότε και που διενεργήθηκε έλεγχος, η τηρούμενη Φ.Η.Μ. από την επιχείρηση, αλλά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης περί α) μη εξειδίκευσης του εφαρμοστέου κανόνα δικαίου, β) μη αναγραφής των συνθηκών διεξαγωγής του ελέγχου, γ) μη αναγραφής της εντολής ελέγχου στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, δ) μη αναγραφής στο σώμα της πράξης ότι έχει εκδοθεί και άλλη πράξη επιβολής προστίμου εντός πενταετίας που αφορά σε μη έκδοση Α.Λ.Π. και ε) μη ρητής

αναγραφής στο σώμα της πράξης της υιοθέτησης των πορισμάτων της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. είναι απορριπτές ως αβάσιμες.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): *«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.*

...

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2014 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016):

«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 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 εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση 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 χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2014 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017/ 20-10-2017 «Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού»:

«2. Όπως έχει γίνει δεκτό (υπ' αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφό μας), οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και αντί να

εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις - δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

3. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα καταστήματα εστίασεως που χρησιμοποιούν «πρόγραμμα εστιατορίου» πρέπει να εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

4. Τέλος, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας (ήτοι εκδίδονται δελτία παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονται αξίες), εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014, και οι υπόχρεοι οφείλουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, ήτοι με κάθε σερβίρισμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1026/ 12-2-2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Ε. Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι ως πρώτη παράβαση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 54, στις νέες αυτές περιπτώσεις παραβάσεων που προστέθηκαν με τις διατάξεις του ν. 4474/2017, λαμβάνεται η διαπραχθείσα από 7.6.2017 και μετά παράβαση.

Επισημαίνεται ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης ιε', που αφορούν τη μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, ότι αυτές, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.

...

Γ. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ια' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρησιμοποίηση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών ΦΗΜ, καθώς και την έκδοση από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β'

της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, δηλαδή 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επιχείρηση δεν εξέδιδε προσωρινές αποδείξεις – δελτία παραγγελίας με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., όπερ συνεπάγεται ότι είχε υποχρέωση να εκδίδει Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης.

Επειδή από αντιπαραβολικό έλεγχο εκδοθέντων στοιχείων παραγγελιών από μηχανισμό που δεν έφερε σήμανση και χρησιμοποιούνταν από τους εργαζόμενους στην επιχείρηση με τις εκδοθείσες Α.Λ.Π. ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν είχαν εκδοθεί 2 Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 5€. Στην ίδια παράβαση της μη έκδοσης Α.Λ.Π. είχε υποπέσει η επιχείρηση εντός της πενταετίας και μάλιστα το ίδιο έτος (2017). Την εκδοθείσα πράξη είχε προσβάλει η προσφεύγουσα επιχείρηση με τη με αριθμό/ 21-2-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έχει απορριφθεί ρητά από την Υπηρεσία μας με τη με αριθμό/ 20-6-2018 απόφαση, καθώς σε 11 τραπέζια υπήρχαν ανεπίσημα στοιχεία που έφεραν την ένδειξη «service» και ανέγραφαν την ποσότητα, την περιγραφή του είδους και την αξία, ενώ σε 2 τραπέζια δεν υπήρχαν φορολογικά στοιχεία (ούτε επίσημα ούτε ανεπίσημα).

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2014 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016):

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1,

...

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-4-2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 8-6-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Πρόστιμο ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 (πράξη/2017): 1.000€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.