



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, 20-6-2018

Αριθμός απόφασης: 3081

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 21-2-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ με έδρα στην οδός κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13-11-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

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 21-2-2018 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 500,0€ για μη έκδοση 13 Α.Λ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 83,39€ πλέον Φ.Π.Α. 20,01€, βάσει της από 13-11-2017 έκθεσης ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου.

Στις 14-7-2017 πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μερικό επιτόπιο έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση, κατά τον οποίο έλαβε την με αριθμό απόδειξη ποσού 0,1€ και το δελτίο ημερήσιας ανάγνωσης πωλήσεων αξίας 140,4€ από την χρησιμοποιούμενη Φ.Η.Μ. με αριθμό Από τον έλεγχο προέκυψε ότι 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). Από αντιπαραβολή των εκδοθέντων ανεπίσημων στοιχείων με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων της επιχείρησης προέκυψε ότι δεν είχαν εκδοθεί 11 Α.Λ.Π. από την χρησιμοποιούμενη Φ.Η.Μ.. Επίσης, για τα 2 τραπέζια που δεν είχαν κάποιο στοιχείο διαπιστώθηκε η μη έκδοση αντίστοιχων Α.Λ.Π. για τα σερβιρισμένα είδη. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό/2017 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία επέδωσε στον κ., και μετέβη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ όπου ενημέρωσε ότι τα ευρήματα του ελέγχου μπορούν να επισύρουν τις επιπτώσεις των διατάξεων του άρθρου 13^Α παρ.1 του ν.2523/1997 περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης. Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε το με αριθμό Υ.Ε.Δ.Δ.Ε./2017 Υπόμνημα Απόψεων, σύμφωνα με το οποίο: α) τηρούν σύννομα, εμπρόθεσμα και ειλικρινή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., β) οι πελάτες δεν είχαν ολοκληρώσει τις παραγγελίες τους ή δεν τους είχαν παραδοθεί ακόμη τα παραγγελθέντα είδη, γ) οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν μπορούν να είναι ισάριθμες με τις παρέες πελατών-τραπέζια που βρισκόντουσαν στο χώρο. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθώς: α) στα τραπέζια που δεν είχαν στοιχεία επάνω τους, οι διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψαν από τα είδη που είχαν ήδη σερβιριστεί, β) στα τραπέζια που είχαν ανεπίσημα στοιχεία αναφορικά με τα είδη, ο έλεγχος έκανε αντιπαραβολή των ανεπίσημων αυτών στοιχείων με τα ήδη σερβιρισμένα είδη, γ) δεν αποδεικνύεται ότι ήταν ένα γκρουπ τουριστών, καθώς ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ήταν διαφορετικές παρέες και αναγράφονταν διαφορετικές ώρες στα ανεπίσημα στοιχεία. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου, την οποία απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

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

- Ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα, διότι, βάσει του κανόνα νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου, απαιτείται η έκδοση φορολογικής

καταλογιστικής πράξης με οριστικό και εκτελεστικό χαρακτήρα, ενώ απαγορεύεται η δυνατότητα ανάκλησης ή τροποποίησής της και ο ιεραρχικός της έλεγχος.

- Η επιχείρηση δεν υπέπεσε σε ουδεμία παράβαση
- Μη νόμιμη συγκρότηση της πράξης, λόγω ουσιωδών ελλείψεων στην πράξη επιβολής προστίμου (δεν εξειδικεύονται οι διατάξεις, δεν αναγράφονται οι συνθήκες διεξαγωγής του ελέγχου, δεν αναγράφεται η εντολή ελέγχου, δεν αναφέρεται η ρητή υιοθέτηση των πορισμάτων της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)
- Δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο η τέλεση των παραβάσεων (δεν αναγράφονται τα συνολικά άτομα που βρισκόντουσαν στην επιχείρηση, δεν προσδιορίζεται επακριβώς ο χώρος του καταστήματος, δεν αναφέρεται εάν η επιχείρηση διατηρεί μία ή περισσότερες ταμειακές μηχανές, δεν αιτιολογείται πως ταυτίζεται ο αριθμός των τραπεζιών με τον αριθμό των παραβάσεων δεδομένου ότι οι πελάτες της επιχείρησης είναι συνήθως γκρουπ επισκεπτών του Μουσείου ή μεγάλες παρέες φοιτητών μετά την ορκωμοσία τους)

Επειδή, σύμφωνα με το επικαλούμενο 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.

Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 «Αίτηση θεραπείας - Ιεραρχική προσφυγή» του ν.2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45/ 09-03-1999): *«1. 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 οποιονδήποτε 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, σύμφωνα με 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»*

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική του άρθρου 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013): *«Οι αρμοδιότητες της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων προβλέφθηκαν με την περίπτωση 1 της Υποπαραγράφου Α5 του ν.4152/2013 (Φ.Ε.Κ. 107Α') με την οποία προστέθηκε το άρθρο 70 Β στον ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), το δε υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές από 1.8.2013 και μετά και θεσπίσθηκε για να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων.*

Με το άρθρο 63 εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και εξορθολογίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών.

Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου 63, ορίζεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση,

οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Με την παράγραφο 5 του άρθρου επέρχονται ορισμένες βελτιώσεις επί της διαδικασίας ενώπιον της υπηρεσίας, προκειμένου να επιτελείται κατά τρόπο ουσιαστικό η λειτουργία του προελέγχου των πράξεων από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ρυθμίζονται ζητήματα που σχετίζονται με την κατά χρόνο αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης να επιληφθεί της ενδικοφανούς προσφυγής. Με την παράγραφο 7 του άρθρου εισάγεται ρύθμιση που αποσκοπεί στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας της κρίσης του προσωπικού της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη την φύση των καθηκόντων και το εύρος των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας. Τέλος, με την παράγραφο 9 του άρθρου 63 προστίθεται στο υφιστάμενο πλαίσιο εξουσιοδοτήσεων προς τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της με σχετική κανονιστική του πράξη.».

Επειδή, με την κρινόμενη προσφυγή, οι προσφεύγοντες προβάλλουν 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 στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

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 συνοδεύουσα 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)

Επειδή τα 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, 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 (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), 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. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή στην συνεπιδοθείσα έκθεση ελέγχου αναφέρονται οι ειδικές διατάξεις που αφορούν τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις, η εντολή ελέγχου, καθώς και οι ενέργειες του ελέγχου.

Επειδή στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται ρητά ότι έχει ληφθεί υπόψη η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και αναγράφονται οι ειδικές διατάξεις που επιβάλλουν το επιβληθέν πρόστιμο (άρθρο 58^Α παρ.1 του ν.4174/2013 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016).

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη νόμιμης συγκρότησης της πράξης, λόγω ουσιωδών ελλείψεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): *«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.»*

Επειδή, σύμφωνα με 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, σύμφωνα με την Απόφαση 474/1998 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η έκθεση ελέγχου, ως δημόσιο έγγραφο, αποτελεί πλήρη απόδειξη για όλα όσα βεβαιώνονται σ αυτή ότι

έγιναν από το συντάκτη της ή ενώπιόν του, ενώ περιεχόμενες στην ίδια έκθεση διαπιστώσεις, κρίσεις κ.λπ. εκτιμώνται ελεύθερα από το δικαστήριο.

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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε, όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ότι για σερβιρισμένα είδη στα τραπέζια **δεν είχαν εκδοθεί επίσημα φορολογικά παραστατικά**. Δεδομένου ότι α) στα 11 από τα 13 τραπέζια υπήρχαν ανεπίσημα στοιχεία με τα σερβιρισμένα είδη (τα οποία **δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις** που αναφέρονται στην προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017/ 20-10-2017) και β) όλα τα τραπέζια είχαν σερβιρισμένα είδη, δεν αποδεικνύεται ότι όλα τα τραπέζια ήταν ένα γκρουπ ατόμων για τα οποία θα εκδιδόταν μια συνολική απόδειξη και δεν αποδεικνύεται ότι συνεχιζόταν το σερβίρισμα των τραπεζιών αυτών. Με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, θα έπρεπε στα τραπέζια να υπάρχει επίσημο φορολογικό στοιχείο με τα είδη που είχαν σερβιριστεί. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία κατά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/ 03-08-2016): *«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.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και η συνολική καθαρή αξία των μη εκδοθέντων Α.Λ.Π. ήταν 83,39€ πλέον Φ.Π.Α. 20,01€, ορθά επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 500€ και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-1-2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. 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/ 21-2-2018 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 9/2017): 500,0 €

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 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.