



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 19/04/2018

Αριθμός απόφασης: 2116

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21.12.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (**ΑΦΜ**), με έδρα τον Θήρας (Σαντορίνης), κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.12.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 € για τη φορολογική περίοδο 01/01 – 31/12/2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12§1 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η παράβαση αφορά τη μη έκδοση σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις πελατών Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) καθαρής αξίας 9,59 € πλέον ΦΠΑ 2,31 €, για σερβιρισθέντα είδη (εμφιαλωμένα νερά των 500ml αξίας 0,70€ έκαστο) από την εν λειτουργία Φ.Τ.Μ. του ν. 1809/88, καθώς και ουδέν άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος αναφέρει εσφαλμένως ότι σε δεκαεπτά (17) τραπέζια επί των οποίων βρίσκονταν σερβιρισμένα μπουκαλάκια νερού δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις, ενώ στην πραγματικότητα, σε αυτά τα τραπέζια υπήρχαν σερβιρισμένα διάφορα είδη συμπεριλαμβανομένων και του εμφιαλωμένου νερού για τα οποία είχαν εκδοθεί αποδείξεις αλλά δεν αναγραφόταν το εμφιαλωμένο νερό καθώς αυτό προσφέρεται δωρεάν στους πελάτες που κάθονται στα τραπέζια, ενώ χρεώνεται μόνον στους διερχόμενους πελάτες και σε αυτούς που αγοράζουν μόνοι τους στο «γκισέ». Συνεπώς, εάν υπήρχε παράβαση, αυτή θα ήταν η ανακριβής έκδοση αποδείξεων και όχι η μη έκδοση.
- Επιπλέον, η διάθεση του εμφιαλωμένου νερού χωρίς χρέωση εφόσον περιλαμβάνεται στη συνολική τιμή της παραγγελίας δεν λογίζεται ως αυτοπαράδοση και δεν εκδίδεται ειδικό στοιχείο, όπως συμβαίνει πχ για το νερό βρύσης, το κουβέρ, τις χαρτοπετσέτες, το λάδι/ξύδι και αλάτι/πιπέρι που σερβίρονται δωρεάν στις επιχειρήσεις εστίασης.
- Τέλος, δεν υπάρχει από κάπου υποχρέωση ότι εφόσον το εμφιαλωμένο νερό σερβίρεται δωρεάν θα έπρεπε αυτό να αναγράφεται και στον τιμοκατάλογο.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 51§1 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α 141/3.8.2016) με ισχύ από τις 25.7.2016, ορίζονται τα εξής: «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 με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** προβλέπονται τα εξής: «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. [...]», ενώ με το **άρθρο 13** του ίδιου νόμου ορίζονται τα εξής: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. [...] 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.)** ορίζονται τα εξής: «2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης. Εξαιρούνται τα δώρα μέχρις αξίας 10 ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του, [...]».

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015** έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«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).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/13.12.2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων 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. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί **δημόσιο έγγραφο** (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 24.07.2017 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ προκύπτουν τα εξής:

Κατόπιν της υπ' αριθμ./02.09.2016 εντολής ελέγχου οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ μετέβησαν την 02/09/2016, ημέρα Παρασκευή και ώρα 14:30, στην ελεγχόμενη με την επωνυμία (διακρ. τίτλος) η οποία λειτουργεί και καφετέρια στον Θήρας και τηρεί διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε δεκαεπτά (17) τραπέζια δεν είχαν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής Συναλλαγής (Α.Λ.Σ.) καθαρής αξίας 9,59 € πλέον ΦΠΑ 2,31 €, για σερβιρισθέντα είδη (εμφιαλωμένα νερά των 500ml αξίας 0,70€ έκαστο) από την εν λειτουργία Φ.Τ.Μ. του ν. 1809/88, καθώς και ουδέν άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων. Ο έλεγχος ζήτησε από τον υπεύθυνο της ελεγχόμενης και πήρε εκτύπωση της κατάστασης των παραστατικών εκείνης της ημέρας έως τη στιγμή του ελέγχου, όπου διαπίστωσε ότι σε ορισμένους πελάτες σε τραπέζια είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο για πώληση εμφιαλωμένου νερού με αντίτιμο και σε άλλους δεν είχε εκδοθεί. Κατόπιν της κοινοποίησης του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων και της προσωρινής πράξης προστίμου, η ελεγχόμενη υπέβαλε υπομνήματα, επί των οποίων ο έλεγχος αναφέρει τα εξής:

Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι το εμφιαλωμένο νερό διατίθεται δωρεάν δεν ευσταθεί διότι σε ορισμένες περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι σε πελάτες που κάθονταν σε τραπέζια και όχι σε διερχόμενους είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο με αντίτιμο (0,70€). Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στον τιμοκατάλογο δεν αναγραφόταν ότι τα εμφιαλωμένα νερά προσφέρονται δωρεάν για παραγγελίες στις οποίες γινόταν επιτόπια κατανάλωση. Συνεπώς, ορθά καταλογίσθηκε η παράβαση της μη έκδοσης για όσες περιπτώσεις διαπιστώθηκε η παράδοση του αγαθού σε τραπέζια χωρίς να έχει εκδοθεί φορ/κό στοιχείο. Τέλος, οι επικαλούμενες από την ελεγχόμενη προσφορές δωρεάν από εστιατόρια όπως τρεχούμενο νερό, γλυκό, λάδι/ξύδι, χαρτοπετσέτες, κ.λπ. δεν αφορούν τη συγκεκριμένη περίπτωση αφού η ελεγχόμενη πουλά το εμφιαλωμένο νερό έναντι αντιτίμου (0,70€) όπως διαπίστωσε ο έλεγχος από τα εκδοθέντα φορ/κά στοιχεία, ενώ τα συγκεκριμένα είδη αποτελούν απαραίτητα συνοδευτικά για την εκτέλεση κάθε παραγγελίας και το κόστος τους συνυπολογίζεται στην τιμή των ειδών που διατίθενται με αντίτιμο. Εξάλλου, από τα στοιχεία του φακέλου (Κατάσταση Παραστατικών) προκύπτει ότι υπήρχαν παραγγελίες με νερό σε τραπέζια.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει επιπλέον στοιχεία από αυτά που προέβαλε ενώπιον του ελέγχου κατά το στάδιο της προηγούμενης ακρόασης, τα οποία ο έλεγχος έχει αντικρούσει επαρκώς στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί δημόσιο έγγραφο και πλήρη απόδειξη για όσα αναφέρονται ότι διαπιστώθηκαν από τους ελεγκτές. Συνεπώς, για τα δεκαεπτά (17) τραπέζια για τα οποία διαπιστώθηκε ότι είχαν διατεθεί εμφιαλωμένα νερά των 500ml (αξίας 0,70€ έκαστο) χωρίς να έχει εκδοθεί το προσήκον φορολογικό στοιχείο δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.07.2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ 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 ημερομηνία κατάθεσης 21.12.2017 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της (**ΑΦΜ**).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58^A του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η 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.