



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 2483/20-12-2017

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την από .../.../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ύψους 1.000,00 €, επειδή, από τον επιτόπιο προληπτικό φορολογικό

έλεγχο που είχε διενεργηθεί στο υποκατάστημα με αριθμό 2 αυτής που βρίσκεται στ... ..
....., κατά την .../.../2017 ημέρα της εβδομάδας Δευτέρα, από συνεργείο ελέγχου της
Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
(Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει στην παράβαση της μη
έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικών πωλήσεων (αποδείξεις λιανικών συναλλαγών)
σε τέσσερις (4) διαφορετικές περιπτώσεις παρεών πελατών που είχαν ήδη σερβιριστεί πριν
από την έναρξη του ελέγχου και κατανάλωναν επί τόπου φαγητά και ποτά, αξίας 23,50 €,
49,50 €, 9,00 € και 95,50 €, δηλ. συνολικής αξίας 177,50 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%,
κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρου 1, άρθρου 8 παράγραφοι 1 και 5,
άρθρου 9 παράγραφος 1, άρθρου 10 παράγραφοι 1 και 2, άρθρου 11 παράγραφος 1, άρθρου 12
παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 και άρθρου 13 περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύουν για
το φορολογικό έτος 2017,
που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α
παράγραφος 1 εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για το
φορολογικό έτος 2017.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ.
(άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) εδράζεται στα πραγματικά περιστατικά, στις
διαπιστώσεις και στη διαπιστωθείσα παράβαση του ελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και
αναλυτικά στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π.
(Ν.4308/2014) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.
..... για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....»,
.....»,
διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017
και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να
ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 13 περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του κεφαλαίου
2 άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13-12-2012, σύμφωνα με την οποία για κάθε σερβίρισμα εκδίδεται
προσωρινή (μη νόμιμη) απόδειξη για τα σερβιρισθέντα είδη, χωρίς να αναγράφεται το ποσό της
συνολικής αξίας αυτών και στο τέλος, δηλαδή κατά την εξόφληση του λογαριασμού, εκδίδεται τελική
νόμιμη απόδειξη στην οποία αναγράφονται τα είδη που καταναλώθηκαν με την αξία του καθενός και
τη συνολική αξία του φορολογικού στοιχείου. Ωστόσο, στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου της
Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δεν αναφέρεται εάν η φορολογική μηχανή της
προσφεύγουσας διέθετε πρόγραμμα εστιατορίου, ούτε εάν είχαν εκδοθεί ή όχι προσωρινές
αποδείξεις και, εξ αυτών, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί η αποδιδόμενη παράβαση, δεδομένου ότι οι
τέσσερις (4) παρές πελατών κατανάλωναν ακόμα φαγητά και ποτά κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι
δε τελικές – οριστικές αποδείξεις εκδόθηκαν λίγο αργότερα.

2.

Η προσβαλλόμενη πράξη, ως και η οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας αυτή εδράζεται, είναι
νομικώς πλημμελής και, συνεπώς, ακυρωτέα ως αόριστη, άλλως ελλείπει από αμφότερες η
ελάχιστη απαιτούμενη νόμιμη, επαρκής και ειδική αιτιολογία. Και τούτο διότι τόσο στην
καταλογιστική πράξη όσο και στην έκθεση ελέγχου δεν κατονομάζονται οι πελάτες προς τους
οποίους η προσφεύγουσα φέρεται να μην εξέδωσε τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία, ούτε
επισυνάπτεται στην Έκθεση σχετική ενυπόγραφη δήλωση αυτών, ώστε να επαληθεύονται και να
αξιολογούνται πλήρως τα στοιχεία που ελήφθησαν υπ' όψιν.

3.

Κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν τηρήθηκε η προδικασία που ορίζεται με τις
διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, συνεπώς, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη
είναι νομικώς πλημμελής και πρέπει να ανακληθεί και να ακυρωθεί.

Ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/24-11-2014), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι

«**Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:**

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά τον 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου 2 άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13-12-2012 (ΦΕΚ3517Β/31-12-2012) με θέμα «**Κωδικοποίηση – συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποσπελόμενων αρχείων στην Γ.Γ.Π.Σ..**» ορίζεται ότι
«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν, ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

9.1. Γενικά.

9.1.1. Για την παρακολούθηση των «ανοικτών» τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι Φ.Η.Μ. να έχουν εφοδιαστεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για τον σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μίας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις Φ.Τ.Μ. που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός, τουλάχιστον, δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

..... ».

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1107997 ΕΞ 2017 και ημερομηνία 13/07/2017 έγγραφο με θέμα «**Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων**», δεν προβλέπεται να αναγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου εάν η εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή διαθέτει λογισμικό με πρόγραμμα εστιατορίου. Επιπλέον, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει η έκδοση προσωρινών αποδείξεων με τις επιμέρους αξίες των σερβιρισθέντων ειδών, καθόσον, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015 και ημερομηνία 26/10/2015 έγγραφο, οι σχετικές προσωρινές αποδείξεις ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη της φορολογικής ταμειακής μηχανής και, συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση, σε περίπτωση που είχαν εκδοθεί θα μπορούσαν να ανακτηθούν και να επιδειχτούν κατά τον έλεγχο ή να προσκομιστούν μετέπειτα.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 (τιμολόγιο πώλησης) παράγραφοι 1 και 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν τον 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.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από τον λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 (απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100,00 ευρώ ή

β)

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 (χρόνος έκδοσης τιμολογίου) παράγραφος 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά,

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά την θέση

σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 8 παράγραφοι 1 και 5, του άρθρου 10 παράγραφοι 1 και 2 και του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 2, 7 και 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δεν ορίζεται πουθενά η υποχρέωση αναγραφής στο νόμιμο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο της λιανικής πώλησης, των στοιχείων του πελάτη αυτής (ονοματεπώνυμο, ηλικία, ιδιότητα), όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία στον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της. Τα φορολογικά στοιχεία λιανικών πωλήσεων που εκδίδονται από φορολογικές ταμειακές μηχανές, όπως στην περίπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας, δεν αναγράφουν τα στοιχεία του πελάτη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας 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.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 (δημόσια και ιδιωτικά έγγραφα) του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, η από/...../2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για το φορολογικό έτος 2017 της προσφεύγουσας εταιρείας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αποτελεί την αιτιολογία αυτής, η οποία είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Η δε διαπίστωση του διενεργηθέντος επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου αναφορικά με την παράβαση στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα, όπως αυτή διατυπώνεται στην προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου, κρίνεται βάσιμη και γίνεται αποδεκτή.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφος 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 02/05/2014 Εγκύκλιο των τμημάτων Α' και Γ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Ν.4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”» (ορθή επανάληψη) και αναφορικά με το άρθρο 62 ορίζεται ότι

«Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου, δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων που προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σελίδα 2, παράγραφος 5 (Επιδόσεις Εγγράφων) της από .../.../2017 οικείας Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και όπως προκύπτει από τα υφιστάμενα στον φάκελο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής έγγραφα, με την ολοκλήρωση του επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου και αφού διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τέσσερις (4) διαφορετικές περιπτώσεις παρεών πελατών, το συνεργείο ελέγχου εξέδωσε και επέδωσε άμεσα στην προσφεύγουσα το με αριθμό και ημερομηνία/.../-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999), στο οποίο περιγράφεται η διαπιστωθείσα παράβαση και τον με αριθμό και ημερομηνία/.../-2017 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) με το πρόστιμο που προβλέπεται για την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση. Σε αμφότερα δε τα έγγραφα αναγράφεται ότι η προσφεύγουσα έχει τη δυνατότητα και το δικαίωμα να υποβάλει εγγράφως στην Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση των εν λόγω εγγράφων, τις απόψεις και αντιρρήσεις της επί της διαπιστωθείσας παράβασης, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο. Η προσφεύγουσα, ωστόσο, ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω Κλήση σε Ακρόαση. Ακολούθως, μετά από την εκπνοή της ανωτέρω εικοσαήμερης προθεσμίας, η οποία παρήλθε άπρακτη και εντός μηνός, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/.../-2017 προσβαλλόμενη οριστική πράξη, η οποία, μαζί με την από .../.../2017 οικεία Έκθεση Ελέγχου κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα (αριθμός πρωτοκόλλου διαβιβαστικού εγγράφου/.../-2017) δια συστημένης επιστολής – αλληλογραφίας μέσω των ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. (άρθρο 5 του Ν.4174/2013), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α (πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) παράγραφος 1 εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι

«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 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, η προσφεύγουσα εταιρεία διέπραξε την υπό κρίση παράβαση για δεύτερη φορά εντός πενταετίας (πρώτη υποτροπή εντός πενταετίας), μετά από την πρώτη παράβαση που καταλογίστηκε σε βάρος της με την με αριθμό/2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου και, εξ αυτού, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 58Α παράγραφος 1 τρίτο εδάφιο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, βάσει των οποίων το υπό κρίση πρόστιμο προσδιορίζεται στα 1.000,00 €.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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.»,
πλην, όμως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....»
....., διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α παράγραφος 1 εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), δηλαδή

1.000,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.