



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/4/2017

Αριθμός απόφασης: 973

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 13/12/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «. – . . .», με ΑΦΜ, που εδρεύει στην του Νομού ΤΚ και εκπροσωπείται νόμιμα,, κατά της με αριθμ.-/.....-2016 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «. . . Α.Ε.», 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 με αριθμό/...../...../2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € για το φορολογικό έτος 2016 (01/01/2016 – 31/12/2016). Το πρόστιμο αφορά στη μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) σε έξι (6) περιπτώσεις για σερβιρισμένα αγαθά (καφέδες – ποτά) σε αντίστοιχους πελάτες, συνολικής αξίας 60,00 €, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους :

- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθώς και η συνοδεύουσα αυτής από/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση του Νόμου, ειδικότερα δε λόγω έλλειψης αιτιολογίας διότι στις καταλογιζόμενες παραβάσεις δεν αναλύονται επακριβώς τα είδη, οι ποσότητες και οι συγκεκριμένες ατομικές τους αξίες.
- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου καθώς και η από/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, γιατί εκδόθηκαν κατά παράβαση του Νόμου, ειδικότερα δε λόγω της πρόδηλης πλάνης περί τα πράγματα από τους εκδότες τους, διότι δεν λήφθηκε υπόψη η συνέπεια της ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της και το πλήθος των ΑΛΠ που εκδόθηκαν την ημέρα του ελέγχου και τις προηγούμενες ημέρες. Δεν λήφθηκε υπόψη από την φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./...2016 Υπόμνημα αντιρρήσεων ως προς τις καταλογιζόμενες παραβάσεις.

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται : « 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.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του

ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: « Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».

Επειδή στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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. 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. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) 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 χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: “1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο 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 παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.”

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την από/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου, οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. εισήλθαν στην έδρα της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ήτοι στο, η οποία ως αντικείμενο εργασιών έχει την άσκηση δραστηριοτήτων κάμπινγκ, super market, καφέ - μπαρ και εστιατόριο. Ειδικότερα, εισήλθαν εντός του τμήματος καφέ – μπαρ «.....» και προέβησαν σε διακριτική παρακολούθηση της λειτουργίας της προσφεύγουσας. Κατά την έναρξη σερβιρίσματος παρατηρήθηκε ότι παραγγελία ποτού δεν συνοδευόταν από το σχετικό

φορολογικό στοιχείο. Αμέσως, ο ένας από τους υπαλλήλους – ελεγκτές παρενέβη και επιβεβαίωσε το εν λόγω γεγονός, κάνοντας γνωστή την ιδιότητά του. Οι υπόλοιποι άλλοι δύο υπάλληλοι – ελεγκτές κατευθύνθηκαν στον υπεύθυνο έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την εν χρήσει Φορολογική Ταμειακή Μηχανή και προέβησαν σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων, αφού επέδειξαν την παραπάνω εντολή και τις αστυνομικές ταυτότητές τους. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο αντιπαραβολής των σερβιρισμένων προϊόντων με τα φορολογικά στοιχεία που είχαν εκδοθεί, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει σχετικά παραστατικά, ήτοι αποδείξεις λιανικής πώλησης, για καφέδες και ποτά, σε έξι (6) περιπτώσεις, καθαρής αξίας 48,39 €, πλέον Φ.Π.Α. 11,61€, και συνολικής αξίας 60€.

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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από/2016 έκθεση μερικού ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, περαιτέρω, η συνέπεια ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις και ο ημερήσιος τζίρος της επιχείρησης της προσφεύγουσας δεν ασκούν καμία επίδραση στο γεγονός ότι πράγματι έλαβε χώρα η σχετική, έστω και μεμονωμένη, παράβαση, η οποία τιμωρείται, ακόμη και σε περίπτωση τυχόν αμέλειας. Εξάλλου, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ίδια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων λίγες μέρες νωρίτερα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στις/2016, όπου οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. διαπίστωσαν τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από την προσφεύγουσα σε έξι περιπτώσεις πελατών και της επιβλήθηκε πρόστιμο με αρ. πράξης/2016, καταρρίπτοντας έτσι τον ισχυρισμό της περί συνέπειας και φορολογικής συμμόρφωσής της.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. 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 13/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογικό έτος 2016

Μη έκδοση Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) σε έξι (6) περιπτώσεις για σερβιρισμένα αγαθά (καφέδες – ποτά) σε αντίστοιχους πελάτες, συνολικής αξίας 60,00 €, συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

Υπολογισμός προστίμου : $11,61 \times 50\% = 5,81 < 500,00 = 500,00 \text{ €}$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.