



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/01/2019

Αριθμός απόφασης: 16

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./10.07.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το φορολογικό έτος 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./10.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ι.Κ.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 υπ' αριθ. /10.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 69.119,18€, λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε εκατόν εξήντα πέντε (-165-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 9.191,69€ πλέον ΦΠΑ 2.206,00€, β) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε εννέα χιλιάδες πεντακόσιες σαράντα τέσσερις (-9.544-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 270.588,22€ πλέον ΦΠΑ 64.941,17€ και γ) ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε τριακόσιες τρεις (-303-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 8.216,71€ πλέον ΦΠΑ 1.972,01€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τον Α.Χ.Κ. 470/26.07.2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Αναρμοδιότητα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περί έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ λόγω υπαγωγής της επιχείρησης αποκλειστικά στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
2. Μη νόμιμη τήρηση του δικαιώματος ακροάσεως και λυσιτελής προβολή του.
3. Παράβαση του άρθρου 7 παρ. 2 περ. β' του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) λόγω ιδιότητας των παροχών που αφορούν τις 303 μηδενικές ΑΛΠ προς το υπαλληλικό προσωπικό, πρόσωπα της διοίκησης και μετόχους αυτής ως δώρων και εξ αυτού εξαίρεσής τους από τις υποχρεώσεις έκδοσης αποδείξεων αυτοπαράδοσης και απόδοσης του ΦΠΑ που τους αναλογεί.

4. Νομικώς αβάσιμο το συμπέρασμα του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης 9.544 ΑΛΠ λόγω εφαρμογής επί της αξίας αυτών έκπτωσης εκ μέρους της επιχείρησης και προς όφελος των πελατών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: «α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται. β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 356/1974 (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) μεταβιβάστηκε σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης η αρμοδιότητα να εκδίδουν πράξεις επιβολής προστίμων και ειδικότερα ορίζεται ότι: «27. ... καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: «Ως προς τα οργανωτικά θέματα της Αρχής, ο Διοικητής, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ... θ) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως: αα) Καθορίζει ή ανακαθορίζει την εσωτερική διάρθρωση των Υπηρεσιών της Αρχής και συστήνει ή καταργεί ή συγχωνεύει οργανικές μονάδες αυτής, κάθε επιπέδου ή αναστέλλει τη λειτουργία τους ή μετατρέπει το επίπεδο αυτών, καθώς και τους κλάδους από τους οποίους προέρχονται οι Προϊστάμενοι αυτών. Σε όποιες από τις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου κρίνεται αναγκαίο, με τις ίδιες ή όμοιες αποφάσεις, καθορίζεται η διαδικασία και ο τρόπος μεταφοράς, παρακολούθησης και διεκπεραίωσης των υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο ζήτημα. ββ) Καθορίζει ή ανακαθορίζει την κατά τόπον και την καθ' ύλην αρμοδιότητα των Υπηρεσιών της Αρχής, την περαιτέρω εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων τους, την έδρα και τον τίτλο αυτών, καθώς και την ημερομηνία έναρξης ή παύσης λειτουργίας τους, καθώς και ορίζει ποιά πρόσωπα θεωρούνται φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου ή τις μεγάλες επιχειρήσεις. γγ) Εκδίδει και τροποποιεί τον Οργανισμό και τους Εσωτερικούς Κανονισμούς της Αρχής, καθώς και την περιγραφή των θέσεων εργασίας των Υπηρεσιών αυτής, μέσω της κατάρτισης περιγραμμάτων εργασίας...».

Επειδή, με το άρθρο 38 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.03.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων) ορίζεται ότι: «4. Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) διακρίνονται σε: (α) Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, στις οποίες λειτουργούν και Τμήματα Ελέγχων και Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης, (β) Δ.Ο.Υ. Α' - Β' τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, στις οποίες δεν λειτουργούν Τμήματα Ελέγχων και Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης...5. Η κατά τόπον αρμοδιότητα όλων των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) είναι η καθορισθείσα από τις συστατικές ή τροποποιητικές αυτών πράξεις και αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που έχουν εκδοθεί κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης ή θα εκδοθούν από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση ββ' της υποπαραγράφου θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 4389/2016 (Α' 94), όπως εκάστοτε ισχύει...8. Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) Α' και Α' - Β' Τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, καθώς και οι Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, επιπέδου Τμήματος και η εσωτερική διάρθρωση αυτών, ανά Περιφέρεια και ανά Νομό, διαρθρώνονται, όπως αναλυτικά απεικονίζονται κατωτέρω: 9. Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης, με έδρα την Δημοτική Ενότητα Θεσσαλονίκης - Α' - Β' Τάξεως,... 11. Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, με έδρα την Δημοτική Ενότητα Θεσσαλονίκης - Α' Τάξεως,...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013 (ΦΕΚ Β' 1404/10-06-2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί κατάργησης των Τμημάτων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Α'

Τάξεως και των Γραφείων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, αναστολής λειτουργίας των Τμημάτων Δικαστικού Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και ανακαθορισμού καθ' ύλην αρμοδιότητας Τμημάτων και Γραφείων των Δ.Ο.Υ. Α' και Β' Τάξεως, καταργήθηκε, από 01-07-2013 το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και μεταφέρθηκε η αρμοδιότητά της, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 21.9.2011 (Β' 2187) Υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, βάσει της δηλωθείσας στο μητρώο διεύθυνσης της έδρας της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εμπίπτει στη χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ως προς την παραλαβή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, η οποία όμως στερείται από 01/07/2013 τμήματος ελέγχου και η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, έχει μεταβιβαστεί στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ως εκ τούτου, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι την 10/07/2018, καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι η εκδούσα ελεγκτική αρχή, ήτοι η Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί αναρμοδιότητας της εκδούσας ελεγκτικής αρχής, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 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 τριάντα (20) ημέρες πριν 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 το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τον υπ' αριθ./03.05.2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και το ταυτόριθμο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένα τρία έγγραφα στα οποία αναφέρονται εκτενώς τα ευρήματα του ελέγχου, δίνοντας την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίησή τους, όπως το άρθρο 62 παρ. 4 του ν.4174/2013 ορίζει. Η προσφεύγουσα προσκόμισε την 11/06/2018 τις απόψεις της, δίχως να κάνει χρήση του προβλεπόμενου από το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δικαιώματός της, περί λήψης αντιγράφων των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος, καίτοι, επιπροσθέτως, της χορηγήθηκε παράταση της προθεσμίας για έγγραφη διατύπωση απόψεων επί των διαπιστώσεων του ελέγχου έως τις 11/06/2018 κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./01.06.2018 αίτησής της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί επισφαλούς και μη πλήρους άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η

εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α)... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στο φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του....».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7015/690/27.10.1986 (ΦΕΚ Β' 724/27.10.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «1... για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 23 και του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του Ν. 1642/1986 θεωρούνται: α) ως δώρα μικρής αξίας, τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό χωρίς ανταλλάγμα, με σκοπό την προαγωγή των επαγγελματικών σχέσεων αυτού και την προβολή της επιχείρησης, εφόσον:... τα προσφερόμενα αγαθά δεν είναι του αυτού είδους με τα πωλούμενα, παραγόμενα ή κατασκευαζόμενα από την επιχείρηση... 3. Δε δύναται να αποτελούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα οινοπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα. Η άνευ ανταλλάγματος διάθεση αυτών, καθώς και κάθε άλλου αγαθού για το οποίο δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 της παρούσης απόφασης, αποτελεί παράδοση και υπόκειται στο φόρο εκτός αν ρητώς απαλλάσσεται από τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου. 4. Το βάρος της απόδειξης ότι τα διατιθέμενα άνευ ανταλλάγματος αγαθά αποτελούν δώρα μικρής αξίας ή δείγματα σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις παραγρ. 1 και 2 της παρούσας, φέρει ο υποκείμενος στο φόρο...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/791/07.11.1986 (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:... διαθέτει

αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης... 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φορολογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων....».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ (C-48/97) σχετικά με τη βάση επιβολής του ΦΠΑ οι όροι «εκπτώσεις» και «επιστροφές τιμήματος» δεν μπορούν να καλύψουν μείωση τιμής ίση με ολόκληρο το κόστος της παραδόσεως αγαθών. Η χορήγηση εκπτώσεως ή η επιστροφή τιμήματος προϋποθέτουν την παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας. Συγκεκριμένα, οι ίδιοι όροι «επιστροφή τιμήματος» και «έκπτωση» παραπέμπουν σε μερική μόνο μείωση της συμπεφωνημένης τιμής. Αντιθέτως, όταν η μείωση αντιπροσωπεύει το 100% της τιμής, πρόκειται στην πραγματικότητα για παράδοση εκ χαριστικής αιτίας. Όμως, η μεταβίβαση αγαθού εκ χαριστικής αιτίας εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και απαιτείται έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης και απόδοσης ΦΠΑ [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 198-199].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων του εν χρήσει ΦΗΜ προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε 303 μηδενικές αποδείξεις λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 10.188,72€ με έκπτωση 100%, δίχως να προβεί στην έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης, εφόσον και κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, οι εν λόγω περιπτώσεις αποτελούσαν δωρεάν παροχές γευμάτων προς το προσωπικό, τους μετόχους και την διοίκησή της, κατά παράβαση από του άρθρο 7 του ν.2859/2000, διότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προϋποθέσεις εξαίρεσής της και ειδικότερα, ασχέτως αν οι 141 αποδείξεις αφορούν περιπτώσεις που η αξία έκαστης είναι μικρότερη των 10€, πρόκειται για προσφερόμενα αγαθά όμοια με τα πωλούμενα. Ως εκ τούτου, υφίσταται υποχρέωση της προσφεύγουσας έκδοσης ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης προκειμένου να αποδοθεί ο αναλογών φόρος που εκτέσθηκε κατά την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εξαίρεσής της από την έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση Σ.τ.Ε. (Τμ. Β') κρίθηκε ότι: «η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επιδίκη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την με αρ. υπόθεσης 959/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), η προσφεύγουσα, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, εξέδωσε πλήθος αποδείξεων με αναγραφόμενη έκπτωση έως 70%. Συγκεκριμένα, επί συνόλου εκδοθεισών αποδείξεων 13.699, σε 9.544 εξ αυτών, ήτοι ποσοστό 69,67%, ανέγραψε έκπτωση άνω του 20% και πλησίον του 70%, με συνολική αποκρυβείσα αξία 335.520,39€. Αναγραφόμενες εκπτώσεις έως 20% εκλήφθηκαν από τον έλεγχο ως πραγματοποιηθείσες και κατά τη συνήθη πρακτική. Συνεπώς, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής αλλά και τα συναλλακτικά ήθη, ως προς τα οικονομικά δεδομένα και μεγέθη των εν λόγω συναλλαγών και της προσφεύγουσας εν γένει, υφίσταται προφανής δυσαναλογία μεταξύ των συνολικών εκδοθεισών αποδείξεων και των αποδείξεων με αναγραφόμενη έκπτωση άνω του 20%, ενώ συνεκτιμώντας και τα ποσοστά των αναγραφόμενων εκπτώσεων με τα συνήθη λειτουργικά κόστη ομοειδών επιχειρήσεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τιμολογούσε οριακά, χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα κέρδους γεγονός που αποδίδει σε αυτήν αντίθετη και παρεκκλίνουσα συμπεριφορά προς τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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».

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της ανακρίβειας των 9.544 εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης με υπερβάλλουσα έκπτωση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί νομικής αβασιμότητας ως προς το πόρισμα του ελέγχου για ανακριβή έκδοση αποδείξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 07/09/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./10.07.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017

Πρόστιμο	69.119,18 €
----------	-------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.