



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 : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 2.9.19

Αριθμός απόφασης: 2437

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 1064/12.4.2017 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 υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **3.4.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης επί της οδού, κατά της με αριθμό/25.2.19 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καθώς και την από 28.9.18 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **3.4.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αρ. /25.2.19 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΕΛΠ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης λιανικής

πώλησης για συναλλαγή αξίας 1,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων του ανωτέρω άρθρου. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28.9.18 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ που συντάχθηκε βάσει της με αρ./2018 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, στις 6.9.18, ώρα 12:50, διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών την παροχή γευμάτων με παροχή σερβιρίσματος) επιτόπιος φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013, και από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των σερβιρισμένων αγαθών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί ένα φορολογικό στοιχείο αξίας από την εν χρήσει ΦΤΜ για αγαθό (καφέ) αξίας 1,50 €, που είχε σερβιριστεί σε έναν πελάτη. Δεδομένου ότι με την αρ./2017 (αρ. taxis) Πράξη Επιβολής Προστίμου είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 λόγω μη έκδοσης μίας απόδειξης λιανικής πώλησης, ήτοι αφορούσε διάπραξη ίδιας παράβασης, στο φορολογικό έτος 2017, η υπό κρίση περίπτωση αποτελεί εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας, για την οποία το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Για το υπό κρίση σερβιρισμένο αγαθό (καφές) δεν έλαβε χρήματα, ήταν κέρασμα του προσφεύγοντα στον φίλο του, όπως αυτό επιβεβαιώνεται από την υπεύθυνη δήλωσή του.

2. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο 500,00 € λόγω υποτροπής, καθώς δεν του έχει καταλογιστεί πρόστιμο με την αναφερόμενη στην προσβαλλόμενη πράξη αρ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου. Είχε επιβληθεί πρόστιμο μη έκδοσης με την αρ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου, για την οποία όμως εκκρεμεί η δικαστική προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια και συνεπώς η παράβαση δεν είναι ακόμα οριστική και βέβαιη.

3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν προβλέπεται ρητά η έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης για παραδόσεις αγαθών χωρίς αντάλλαγμα. Ακόμη και εάν γίνει δεκτό ότι δεν εκδόθηκε στοιχείο που να απεικονίζει το ΦΠΑ της αυτοπαράδοσης, η παράβαση αυτή δεν ταυτίζεται με την προγενέστερη παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
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 το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το 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.
6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...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.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 'Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας': «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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 28.9.18 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ στις 6.9.18, ώρα 12:50 διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (με αντικείμενο εργασιών την παροχή γευμάτων με παροχή σερβιρίσματος) επιτόπιος φορολογικός έλεγχος για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013, και από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των σερβιρισμένων αγαθών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί ένα φορολογικό στοιχείο αξίας από την εν χρήσει ΦΤΜ για αγαθό (καφέ) αξίας 1,50 €, που είχε σερβιριστεί σε έναν πελάτη. Δεδομένου ότι με την αρ./2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 λόγω μη έκδοσης μίας αποδείξεων λιανικής πώλησης, ήτοι για διάπραξη ίδιας παράβασης, στο φορολογικό έτος 2017, και συνεπώς εντός πενταετίας από την έκδοση της υπό κρίση πράξης, το πρόστιμο επιβλήθηκε στο διπλάσιο, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί ένα φορολογικό στοιχείο αξίας από την εν χρήσει ΦΤΜ για διενεργηθείσα συναλλαγή και συγκεκριμένα για αγαθό που είχε σερβιριστεί σε πελάτη. 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 στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση της σχετικής προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή με την αρ./2017 (αρ. taxis/2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου είχε επιβληθεί στον προσφεύγοντα πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 λόγω μη έκδοσης μίας αποδείξεων λιανικής πώλησης, δηλαδή αφορούσε διάπραξη ίδιας παράβασης, στο φορολογικό έτος 2017, η υπό κρίση περίπτωση αποτελεί εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας, για την οποία το πρόστιμο επιβάλλεται στο διπλάσιο, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προς αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και προς τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, προσδιορίζει ως άνω το ύψος του προστίμου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, 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

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **3.4.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1.1.2018-31.12.2018

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013

500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Διοικητικής 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.