



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. /νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/01/2020

Αριθμός Απόφασης:1

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/06-09-2019 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ:, με έδρα στην, κατά της υπ' αριθμ./21-06-2019 Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2019-25-04-2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-09-2019 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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' αρ./21-06-2019 Πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού φορολογικής περιόδου 01/01/2019-25-04-2019 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 περίπτωση α' του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.).

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενεργούμενου επιτόπιου ελέγχου στις 25-4-2019 και ώρα 11:51, βάσει της με αρ./25-04-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Ελευσίνας, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εντός του καταστήματος, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί ΜΙΑ (1) Α.Λ.Π, από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ή άλλο φορολογικά στοιχείο, συνολικής αξίας 5,40€ συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. για πώληση καφέδων σε σερβιρισμένο τραπέζι.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τα εξής:

- Εσφαλμένα της καταλογίστηκε το εν λόγω πρόστιμο.
- Το κατάστημα λειτουργεί αποδεδειγμένα ως self service - *οι ελέγκτριες διαπίστωσαν ιδίοις όμασι τη λειτουργία του καταστήματος μας, στο οποίο υπάρχουν αναρτημένες παντού ταμπέλες που πληροφορούν για τη λειτουργία (self service)*
- Για την υπό κρίση παραγγελία είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό - *Οι ελέγκτριες δεν περίμεναν καν να εξακριβώσουν το πραγματικό γεγονός της έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ακόμα και όταν τους προτάθηκε να επανεκτυπωθεί η απόδειξη.*
- *Στις απόψεις της φορολογικής διοίκησης επί του προστίμου αναγράφεται ότι σε ερώτημα που ετέθη στους πελάτες για την επίδειξη της απόδειξης ουδέποτε ανέφεραν ότι γευμάτιζαν νωρίτερα εντός του καταστήματος. Όμως ουδόλως αναγράφεται τι ακριβώς απάντησαν στις ελέγκτριες και πώς δικαιολόγησαν την απουσία της απόδειξής τους.*

- *Επιρρίφθηκαν ευθύνες για μια φορολογική παράβαση που ουδόλως ευσταθεί και σε κάθε περίπτωση ουδεμία ευθύνη φέρουμε (απόρριψη/απώλεια φορολογικού στοιχείου από τους πελάτες μας πριν την αποχώρησή τους από το κατάστημα).*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 παρ.5 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του ν.4308/2014** 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..... 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, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....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 »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: *«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 και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.....».*

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1003/2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι εξής οδηγίες:

Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Παράγραφος 8 12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του

παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58^α του Ν.4174/2013**, ως ίσχυαν την κρινόμενη περίοδο, 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 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.

§5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή

μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1112/25-7-2016:

«§1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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, καί των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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.

§3. Τέλος, με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται έναρξη ισχύος των προηγούμενων παραγράφων η 25η Ιουλίου 2016.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως καταγράφεται στην από 30/05/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, 3. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ : «Την 25/04/2019 ημέρα Μεγάλη Πέμπτη και ώρα 11:51, οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με την ανωτέρω εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου ελέγξαμε την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. προκειμένου να διαπιστώσουμε τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εντός του καταστήματος, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί ΜΙΑ (1) Α.Λ.Π, από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ή άλλο φορολογικό στοιχείο, συνολικής αξίας 5,40€ συμπεριλαμβανομένου 24% Φ.Π.Α. για πώληση καφέδων σε σερβιρισμένο τραπέζι.

Η μη έκδοση Α.Λ.Π. αποτελεί παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 περίπτωση α' του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.»

Επειδή, ως προς τις ανωτέρω διαπιστώσεις η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ/08-05-2019 Υπόμνημα, ισχυρίστηκε τα εξής : «Ειδικότερα: ι. Η εταιρεία μας εκμεταλλεύεται το κατάστημα υγειονομικού ενδιαφέροντος - καφέ με την ονομασία Το κατάστημα μας είναι self - service, με αποτέλεσμα έκαστος εκ των πελατών μας να περνάει πρώτα από το ταμείο, προκειμένου να δώσει την παραγγελία του, να πληρώσει και να παραλάβει την απόδειξη λιανικής πώλησης. Μαζί παραλαμβάνει ένα μηχανήμα ασύρματης ειδοποίησης (buzzer). Όταν η παραγγελία του είναι έτοιμη, το μηχανήμα ασύρματης ειδοποίησης χτυπάει και ο πελάτης προσέρχεται για να την παραλάβει επιδεικνύοντας ταυτόχρονα την απόδειξη λιανικής (προκειμένου να επιβεβαιωθεί ότι παραλαμβάνει τη σωστή παραγγελία).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι ελέγκτριες σε επιτόπιο έλεγχο του καταστήματος μας που πραγματοποίησαν την 25^η·4·¹⁰¹9 (Μ. Πέμπτη) και περί ώρα 11.30 πμ, διαπίστωσαν ότι σε ένα τραπέζι του εξωτερικού χώρου δεν υπήρχε απόδειξη μαζί με τους καφέδες που είχαν καταναλώσει οι πελάτες μας. Ρωτώντας τους ίδιους σχετικά, αυτοί δήλωσαν ότι είχαν παραγγείλει δύο καφέδες και ένα πρωινό (english breakfast) και είχαν κάτσει αρχικά εντός του καταστήματος. Όταν έφαγαν, αποφάσισαν να πάνε στον εξωτερικό χώρο, για να συνεχίσουν τον καφέ τους και να καπνίσουν. **Οι ίδιοι επιβεβαίωσαν ότι είχαν λάβει απόδειξη μαζί με την παραγγελία τους**, την οποία, όμως, δεν ενθυμούντο αν την είχαν πάρει μαζί τους κατά τη μεταφορά των αντικειμένων τους στον εξωτερικό χώρο ή την είχαν πετάξει.

Σε μια προσπάθεια ανεύρεσης λύσης, η υπεύθυνη του καταστήματος κάλεσε τότε το λογιστή της

εταιρείας, ο οποίος πρότεινε **την επανεκτύπωση** της απόδειξης, προκειμένου να αποδειχθεί η έκδοση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου. Οι ελέγκτριες, όμως, δήλωσαν στην υπεύθυνη του καταστήματος ότι δεν δέχονται την επανεκτύπωση της απόδειξης, θα κατέγραφαν αυτό που έβλεπαν και πως θα έπρεπε υπάλληλος μας να παρακολουθεί τους πελάτες μας, προκειμένου να μην πετάνε τις αποδείξεις του καταστήματος. Αυτό, βέβαια, είναι ανέφικτο, καθώς δεν διαθέτουμε σερβιτόρους, παρά μόνο υπαλλήλους υπεύθυνους για την προετοιμασία των παραγγελιών και τον -ανά διαστήματα-καθαρισμό του καταστήματος μας.

Η υπεύθυνη προσπάθησε να εξηγήσει όλα τα ανωτέρω στις ελέγκτριες, χωρίς, όμως, αποτέλεσμα μιας και οι εν λόγω υπάλληλοι προχώρησαν αμέσως στην σύνταξη της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου.

Σημειωτέου, ότι οι ελέγκτριες με το που εισήλθαν στο κατάστημα μας, ξεκίνησαν να καταγράφουν αρχικά όλα τα τραπέζια στα οποία έβλεπαν ποτήρια νερού και μηχανήματα ασύρματης ειδοποίησης, θεωρώντας ότι ήταν για καφέ. Η υπεύθυνη του καταστήματος, όμως, τους εξήγησε τον τρόπο λειτουργίας μας (self service) κι έτσι οι ίδιες είχαν τη δυνατότητα να διαπιστώσουν και να ελέγξουν τον τρόπο καταγραφής της παραγγελίας και έκδοσης φορολογικών στοιχείων.....

Στη συγκεκριμένη περίπτωση και όπως αποδείχθηκε ήδη κατά τη διενέργεια του ελέγχου, η επιχείρηση μας **είχε εκδώσει φορολογικό παραστατικό για τη συγκεκριμένη παραγγελία, με αποτέλεσμα να μην αποκρυφθεί ακόμα και το ελάχιστο έσοδο μας**. Το γεγονός αυτό επιβεβαίωσαν οι ίδιοι οι πελάτες μας, ερωτηθέντες από τις υπαλλήλους που διενήργησαν τον έλεγχο, αλλά δηλώσαμε και εμείς προτιθέμενοι να επανεκτυπώσουμε το συγκεκριμένο φορολογικό παραστατικό. Περιτό να αναφέρουμε ότι καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου ήμαστε διαθέσιμοι και διευκολύνουμε με κάθε τρόπο τον έλεγχο (ακόμα και σε μία ημέρα όπως είναι η Μ. Πέμπτη με αυξημένη κίνηση), και παρείχαμε κάθε ζητούμενη πληροφορία, στοιχείο και ενημέρωση.

Ωστόσο, μας επιρρίφθηκαν ευθύνες για μια φορολογική παράβαση που ουδόλως ευσταθεί και σε κάθε περίπτωση ουδεμία ευθύνη φέρουμε (απόρριψη φορολογικού στοιχείου από τους πελάτες μας πριν την αποχώρηση τους από το κατάστημα).

Αυτός είναι, άλλωστε, και ο λόγος που αρνηθήκαμε να παραλάβουμε την προσβαλλόμενη πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, με αποτέλεσμα αυτή να θυροκολληθεί.

3· Πέραν των ανωτέρω, θα πρέπει να προσθέσουμε και τα εξής: Η επιχείρηση μας, η οποία λειτουργεί εδώ και ένα έτος, έχει δεχθεί ήδη πολλούς ελέγχους μέχρι σήμερα, **κατά τους οποίους δεν διαπιστώθηκε ουδεμία παράβαση**.

Προς επίρρωση των ανωτέρω σας επισυνάπτουμε τα κάτωθι έγγραφα:

Ι. Αντίγραφο της επίμαχης υπ' αριθμ. απόδειξης λιανικής αξίας 17,40 ευρώ αντιστοιχούσας σε **δύο καφέδες (5,40 ευρώ)** και ένα πρωινό -English breakfast (12.00 ευρώ). ημερομηνίας 25-4-2019 και ώρας 10:12:38 πμ.

2. Φωτογραφίες από το κατάστημα μας που δηλώνεται ότι είναι self service.
3. Εκτύπωση από το διαδίκτυο και τη σελίδα με ενδεικτικές κριτικές πελατών μας, προ της διενέργειας του προσβαλλόμενου ελέγχου, από τις οποίες αποδεικνύεται επίσης η λειτουργία self service στην επιχείρησή μας.
4. Το από 16.4.2019 έντυπο μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου».

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και σε απάντηση αυτών ανέφερε τα εξής: « Ο μοναδικός δηλωθείς κωδικός δραστηριότητας (Κ.Α.Δ) στο σύστημα TAXIS με αριθμό: και περιγραφή: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ ΜΕ ΠΛΗΡΗ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ σε συνάφεια τις δραστηριότητες της παροχής φαγητού και ποτού δεν μνημονεύει την εξυπηρέτηση μέσω self service ενώ υπάρχει και μπορεί να δηλωθεί ο εξειδικευμένος κωδικός (self service ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΩΝ ΑΥΤΟΕΞΗΠΗΡΕΤΗΣΗΣ- ΠΑΡΟΧΗΣ ΓΕΥΜΑΤΩΝ). Αναφέρουμε ότι ακόμα και στην περίπτωση εξυπηρέτησης self service αποτελεί μέλημα του καταστήματος η έκδοση αποδείξεων; η τοποθέτησή τους στο δίσκο του καταναλωτή και κατ' επέκταση η ύπαρξη αποδείξεων στα σερβιρισμένα τραπέζια. Στη μεμονωμένη περίπτωση ο ελεγκτής χωρίς τη συνοδεία προσωπικού του καταστήματος κάνοντας αντιπαραβολή σερβιρισμένων τραπέζιων με τις αντίστοιχες αποδείξεις ήρθε αντιμέτωπος με το πραγματικό γεγονός της μη ύπαρξης απόδειξης σε ένα εξωτερικό τραπέζι με σερβιρισμένα είδη (δύο καφέδες σε γυάλινα ποτήρια συνοδευόμενα από νερό σε γυάλινο μπουκάλι). Σε ερώτημα που ετέθη στους πελάτες ,δεδομένου της απουσίας εκπροσώπου του καταστήματος, για την επίδειξη της απόδειξης , ουδέποτε ανέφεραν ότι γευμάτιζαν νωρίτερα εντός του καταστήματος και ότι στη συνέχεια κατευθύνθηκαν σε εξωτερικό τραπέζι με τους καφέδες. Επιπλέον μετά την παρέλευση του ελέγχου και κατά τη διάρκεια έκδοσης του Υ.Σ.Ε. ζητήθηκε από την υπεύθυνη του καταστήματος να μας αναφέρει το σύνολο της αξίας των σερβιρισμένων ειδών βάσει τιμοκαταλόγου της επιχείρησης προκειμένου να γραφεί στο Σ.Δ.Ε- ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ καθώς και στον ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ. Η υπεύθυνη - υπάλληλος μας κοστολόγησε το τραπέζι στο ποσό των 5,40 ευρώ χωρίς να κάνει μνεία για το προαναφερόμενο στο υπόμνημα English breakfast. Επίσης η απόδειξη που προσκομίστηκε φέρει ώρα έκδοσης 10:12:38 ενώ κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 11:51:29 τα προϊόντα (καφέδες) όχι μόνο δεν είχαν καταναλωθεί αλλά αντιθέτως η εικόνα τους υποδείκνυε προϊόντα που μόλις είχαν σερβιριστεί (ποτήρια σχεδόν γεμάτα με καφέ). Σαν συνέπεια η αξιολόγηση από την πλευρά του ελέγχου των πραγματικών περιστατικών σε συνδυασμό με τις παραδοχές της υπεύθυνης του καταστήματος μας οδήγησαν στην επιβολή προστίμου.»

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999:«1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και

να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο..».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή κατά την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ. 3108/1996, 2054/1995 και 1148/1994 αποφάσεις ΣτΕ, κρίθηκε ότι η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).»

Επειδή, το βάρος απόδειξης για τη στοιχειοθέτηση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου το φέρει η Φορολογική Αρχή (βλ. ΣΤΕ 8862016, ΣΤΕ 1514/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα της καταλογίστηκε το εν λόγω πρόστιμο καθώς οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου δεν ευ σταθούν. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι : « Το κατάστημά μας είναι self - serviceοι ελέγκτριες διαπίστωσαν ιδίοις όμασι τη λειτουργία του καταστήματος μας, στο οποίο υπάρχουν αναρτημένες παντού ταμπέλες που πληροφορούν για τη λειτουργία (self service)..... Στις απόψεις της φορολογικής διοίκησης επί του προστίμου αναγράφεται ότι σε ερώτημα που ετέθη στους πελάτες για την επίδειξη της απόδειξης ουδέποτε ανέφεραν ότι γευμάτιζαν νωρίτερα εντός του καταστήματος. Όμως ουδόλως αναγράφεται τι ακριβώς απάντησαν στις ελέγκτριες και πώς δικαιολόγησαν την απουσία της απόδειξής τους. Επίσης, αναγράφεται ότι η υπεύθυνη του καταστήματος κοστολόγησε το τραπέζι στο ποσό των 5,40 ευρώ, ενώ στην πραγματικότητα η υπεύθυνη απαντούσε σε ερώτηση των ελεγκτριών πόσο κάνει ο καφές espresso (βλ. **συνημμένο 6-** ένορκη κατάθεσή της)..... Οι ελέγκτριες δεν περίμεναν καν να εξακριβώσουν το πραγματικό γεγονός της έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ακόμα και όταν τους προτάθηκε να επανεκτυπωθεί η απόδειξη..... αναφέρουν ότι οδηγήθηκαν στο συμπέρασμα της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι τα προϊόντα υποδείκνυαν πως είχαν μόλις σερβιριστεί (ποτήρια «σχεδόν γεμάτα» με καφέ), κρίση καθαρά υποκειμενική, που δεν λαμβάνει υπόψη της ούτε τις συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας του καταστήματος, ούτε την ημέρα (Μεγάλη Πέμπτη, κατά την οποία ο κόσμος ήταν πιο χαλαρός, αλλά και περισσότερος με ουρά αναμονής στο ταμείο έως και 20 λεπτά)..... μας επιρρίφθηκαν ευθύνες για μια φορολογική παράβαση που ουδόλως ευσταθεί και σε κάθε περίπτωση ουδεμία ευθύνη φέρουμε (απόρριψη/απώλεια φορολογικού στοιχείου από τους πελάτες μας πριν την αποχώρησή τους από το κατάστημα).».

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς η διάπραξη εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας της επίδικης παράβασης. Η παράλειψη από την προσφεύγουσα της μη δήλωσης στο μητρώο του ορθού ΚΑΔ, δεν αναιρεί το πραγματικό γεγονός της λειτουργίας του καταστήματος με σύστημα αυτοεξυπηρέτησης και χρήσης εξελιγμένου συστήματος ειδοποίησης του πελάτη για την πορεία της παραγγελίας του, το οποίο σε κάθε περίπτωση έπρεπε να εκτιμηθεί και να αξιολογηθεί από τον έλεγχο για την βεβαίωση της παράβασης. Στην περίπτωση καταστήματος που λειτουργεί με σύστημα αυτοεξυπηρέτησης αποτελεσματικός έλεγχος για την διαπίστωση έκδοσης ή μη αποδείξεων γίνεται κατά την παράδοση/παραλαβή των προϊόντων.

Επειδή, περαιτέρω στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν περιλαμβάνονται εμπεριστατωμένα τα γεγονότα που διαδραματίστηκαν κατά τον έλεγχο καθώς ως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα ουδόλως αναγράφεται τι ακριβώς απάντησαν οι πελάτες σε ερώτημα αναφορικά με την επίδειξη της απόδειξης και πώς δικαιολόγησαν την απουσία της.

Επειδή, αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαΐτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, συνάγεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, δεν στοιχειοθετείται, από την φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, πλήρως και επαρκώς, η τέλεση της αποδοθείσας στην προσφεύγουσα παράβασης και κατά συνέπεια, δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός σε βάρος της του επίδικου προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/06-09-2019 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ: και την ακύρωση της υπ' αριθμ./21-06-2019 Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χολαργού, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-25-04-2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 :0,00 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.