



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 7-1-2020

Αριθμός απόφασης: 42

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 (ΦΕΚ Α' 170, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. 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.

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 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-09-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης επιχείρησης «.....» - **Α.Φ.Μ.**, νομίμως εκπροσωπούμενης, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες Παροχής Γευμάτων από Εστιατόριο» και διεύθυνση στον, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού

έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμόν/2019 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.58Α του Ν.4174/2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 500,00 €, κατόπιν υποτροπής, για το φορολογικό έτος 2019. Το πρόστιμο αφορά στη μη έκδοση Φορολογικού Στοιχείου Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) σε μία (1) περίπτωση για πώληση μίας μερίδας φαγητού (αρακά) αξίας 5,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 παρ. 1 και 8 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-09-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου είναι αόριστη και καταχρηστική. Τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι αναπόδεικτα, δεν έχουν καμία σχέση με την πραγματικότητα, καθώς ο έλεγχος έγινε με σύντομες διαδικασίες και όχι επισταμένως. Επιπλέον, η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τα επικαλούμενα αποδεικτικά στοιχεία, όπως την υπεύθυνη δήλωση του πελάτη της, σύμφωνα με την οποία, στις 19-4-2019 και ώρα 14:10 μ.μ., παρήγγειλε από την προσφεύγουσα επιχείρηση μία μερίδα αρακά, την οποία και πλήρωσε, προκειμένου να γίνει κράτηση και έλαβε την αντίστοιχη απόδειξη. Στις 16:20 μ.μ. απλώς παρέλαβε το φαγητό, ενώ διαβεβαίωσε τους υπαλλήλους της φορολογικής αρχής που τον ρώτησαν έξω από το κατάστημα της προσφεύγουσας, ότι η απόδειξη βρίσκεται μαζί με τη μερίδα φαγητού που κρατούσε στα χέρια του.

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, με την Πολ. 1003/2014 - ΠΑΡΟΧΗ ΟΔΗΓΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν.4308/2014 – Άρθρο 13, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με το χρόνο έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης, ως εξής: «13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].
13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής»

Επειδή, όταν αγοράζονται αγαθά και δεν παραλαμβάνονται, αλλά παραμένουν (π.χ. για επιδιόρθωση), η απόδειξη λιανικής εκδίδεται με την παράδοση των αγαθών, ανεξάρτητα από το χρόνο εξόφλησής τους. Περαιτέρω, για την είσπραξη προκαταβολών, κατά την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, δεν προβλέπεται έκδοση στοιχείου (Τιμολογίου ή Απόδειξης Λιανικής) πρέπει όμως, εφόσον τηρούνται διπλογραφικά βιβλία, να εκδίδονται απλές αποδείξεις είσπραξης για την ενημέρωση του ταμείου των επιχειρήσεων. Δεν απαιτείται να εκδοθεί απόδειξη είσπραξης για τους τηρούντες βιβλίο εσόδων – εξόδων. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Δημήτριος Σταματόπουλος, εκδόσεις forin, 2015, σελ. 784-785).

Επειδή, με τις ΔΕΛ Β 1076560/2-6-2015 & ΔΕΛ Β 1103395/6-7-2016, δόθηκαν οδηγίες για τον τρόπο επιτόπιων ελέγχων πρόληψης και διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με αυτές, έργο των συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι η διενέργεια ελέγχων για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ν.2859/2000 και ν.4172/2013.

Ειδικότερα, θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την

πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. Εφόσον διαπιστωθεί ότι εκδόθηκε το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό, θα σημειώνονται τα στοιχεία του εκδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, Α.Φ.Μ., διεύθυνση, αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει λόγος για την είσοδο των μελών του συνεργείου στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία. Αντίθετα, εφόσον διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης, καθώς και στις περιπτώσεις που τα παραστατικά που αφορούν τη συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στο συνεργείο ελέγχου, τα μέλη του συνεργείου θα εισέρχονται στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα και θα επαληθεύουν την παράβαση, θεωρώντας ταυτόχρονα τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές). {...}

Ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασεως και αναψυχής (π.χ. ταβέρνες, εστιατόρια, ψησταριές, πιτσαρίες, καφενεία, μπαρ κ.λπ.), η είσοδος εντός του καταστήματος ή στους εξωτερικούς χώρους αυτού είναι **απαραίτητη**, προκειμένου να διαπιστωθεί η έκδοση παραστατικού λιανικής πώλησης για την επιτόπια κατανάλωση φαγητών, ποτών, κ.λπ.

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, δηλώσεις ή επιστολές τρίτων προσώπων περί πραγμάτων ασκούντων ουσιώδη επιρροή επί της έκβασης της ενώπιον των φορολογικών δικαστηρίων δίκης, δεν επιτρέπεται να λαμβάνονται υπ’ όψιν από τα δικαστήρια, διότι αυτά αποτελούν μαρτυρία άνευ τήρησης των υπό του νόμου απαιτούμενων διατυπώσεων για το έγκυρο αυτής (ΣτΕ 308/1974). Οι μαρτυρίες υπό τη μορφή υπεύθυνων δηλώσεων ή βεβαιώσεων του Ν. 1599/86 δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. (ΣτΕ 21/2006 & 1241/2009)

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 3-6-2019 έκθεση ελέγχου οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Βόλου, στις 19-04-2019 και ώρα 16:20, μετέβησαν στο υποκατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης, επί της οδού, στη, με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Παροχής γευμάτων από εστιατόριο ταχείας εξυπηρέτησεως (φαστ φουντ)». Ειδικότερα, ενώ βρισκόταν έξω από ως άνω το υποκατάστημα της προσφεύγουσας επιχείρησης, σταμάτησαν έναν πελάτη που εξήλθε από αυτό και είχε αγοράσει μία μερίδα αρακά,

και του ζήτησαν να τους επιδείξει το φορολογικό στοιχείο για το προϊόν που είχε αγοράσει. Ο πελάτης δήλωσε ότι κατέβαλε 5,00€ για τη μερίδα φαγητού που κρατούσε και δεν κατείχε παραστατικό αγοράς. Κατόπιν αυτού, οι ελεγκτές εισήλθαν εντός του εστιατορίου και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους στην υπεύθυνη της επιχείρησης, ζήτησαν την έκδοση μίας ενδεικτικής Α.Π.Σ. (εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 / ώρα 16:25 Α.Λ.Σ., αξίας 0,10€) και ενημέρωσαν την υπάλληλο για τη διαπίστωσή τους που αφορούσε την παράλειψη έκδοσης Α.Λ.Σ. για πώληση μίας μερίδας φαγητού. Η υπάλληλος αποδεχόμενη την παράλειψη εξέδωσε εκ των υστέρων την υπ' αριθμ./2019/16:27 Α.Λ.Σ. αξίας 5,00€.

Επειδή, από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει η υποχρέωση του φορολογούμενου να εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης κατά την πώληση των αγαθών και όχι κατά την είσπραξη της προκαταβολής.

Επειδή, περαιτέρω, κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου που έχει τα χαρακτηριστικά του αιφνιδιασμού, ο πελάτης της προσφεύγουσας επιχείρησης, δήλωσε ότι κατέβαλε το ποσό των 5,00€ για την αγορά του φαγητού και δεν διαθέτει απόδειξη, ενώ την ίδια παραδοχή έκανε και η υπάλληλος της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3-6-2019 Έκθεση Ελέγχου Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας & στην από 8-7-2019 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς εκδόθηκε η ως άνω πράξη λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί υποτροπής, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε στην ίδια παράβαση στις 21-2-2018 για την οποία εκδόθηκε η αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου και κοινοποιήθηκε στις 24-4-2018.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **9-9-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ:

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

Επί της υπ' αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.