



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 140/20-01-2020

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/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. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/29-07-2019 Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για το φορολογικό έτος 2019.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **25/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/29-07-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., ειδική χρηματική κύρωση ποσού 1.000,00 €, για μη έκδοση απόδειξης λιανικής συναλλαγής, ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις – παρέες πελατών για σερβιρισθέντα είδη και για ενοικίαση ομπρέλας και ξαπλώστρας παραλίας, συνολικής αξίας 204,90 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%). Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 09/07/2019 Έκθεση Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **25/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Αναφορικά με την φερόμενη παράβαση της μη έκδοσης δέκα (10) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 50,00 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%), για ενοικίαση ομπρελών και ξαπλωστών, οι εν λόγω είναι τοποθετημένες στον παραλιακό χώρο μπροστά από το ξενοδοχείο και διατίθενται δωρεάν και αποκλειστικά σε πελάτες του που μπορούν να παραγγέλνουν από το μπαρ του και να τους σερβίρονται ποτά, αναψυκτικά και πρόχειρα μικρά γεύματα (σνακ). Όσον αφορά δε στην φερόμενη παράβαση της μη έκδοσης επτά (7) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας 154,90 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%), για σερβιρισθέντα είδη, οι αποδείξεις είχαν εκδοθεί, από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή, πριν από την έναρξη του ελέγχου και βρίσκονταν μέσα σε μικρά ποτήρια για κάθε ομπρέλα με πελάτες, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα αυτών.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... **τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός**, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Βιβλία και στοιχεία) παρ. 1 του **N.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)**, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«**1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά στην αξιοπιστία και στην καταλληλότητά τους.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 (Τιμολόγιο πώλησης) παρ. 1 και 2, παρ. 5 εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 7 του **N.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ251Α/24-11-2014)** ορίζεται ότι

«**1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν τον 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.

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.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παρ. 1 και 2, παρ. 7 εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 8 του **N.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** 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 στην διάθεση του πελάτη.**

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

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.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά τον χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, στο κεφάλαιο II. ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 06/07/2016 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων», αναφέρεται ότι

«Οι έλεγχοι εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων διενεργούνται σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας με προτεραιότητα σε αυτούς που παρουσιάζουν υψηλή παραβατικότητα.

Έργο των συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι η διενέργεια ελέγχων για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), του Ν.2859/2000, όπως και του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

Ειδικότερα:

1. Θα διενεργείται έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά στην διακίνηση των αγαθών, στην πώληση αυτών και στην παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από τον 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 την διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών – καταναλωτών. ...

3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης ή τα παραστατικά που αφορούν στην συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των

προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν 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). Στην συνέχεια θα ελέγχουν αν αποδόθηκαν οι επιρριπτόμενοι και παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., αμοιβές τρίτων κ.λπ.) και θα αναζητούνται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής.

.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13Α (Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης) παρ. 1 εδ. πρώτο και παρ. 8 του Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στην φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ179Α/11-09-1997) ορίζεται ότι

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή, η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος.

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζόμενων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1, από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 2 εδ. δεύτερο, τρίτο και τέταρτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της

διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης, για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο 17 παράγραφος 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για την διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. 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 (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), **β) ειδική**, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στην συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και **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. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ546/2008), υπαγάγει, δηλαδή, τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, «*Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων. Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*»). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «*Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 – 612).

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ3875/2008).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... διατηρεί ατομική επιχείρηση – ξενοδοχείο στ... με επιπλέον δραστηριότητα τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από σνακ μπαρ με παροχή σερβιρίσματος, για την οποία τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με την από **09/07/2019 Έκθεση Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997)** της **Δ.Ο.Υ. Κατερίνης**, συνεργείο ελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. διενήργησε, κατά την **26/06/2019** ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη με **ώρα έναρξης 15:20**, επιτόπιο προληπτικό φορολογικό έλεγχο για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) στην έδρα – ξενοδοχείο της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., σε εκτέλεση της με αριθμό/26-06-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της συγκεκριμένης Δ.Ο.Υ.. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο στα σερβιρισμένα τραπέζια του εστιατορίου και στις ομπρέλες και ξαπλώστρες παραλίας με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τις εν χρήσει φορολογικές ταμειακές μηχανές, διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων λιανικών συναλλαγών σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις συνολικής αξίας 204,90 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%). Ειδικότερα, δεν είχαν εκδοθεί επτά (7) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 154,90 € (14,30 €, 31,00 €, 7,80 €, 20,60 €, 24,80 €, 16,50 € και 39,90 €) σε ισάριθμα τραπέζια – παρέες πελατών με σερβιρισμένα γεύματα και ποτά και δέκα (10) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για ενοικίαση ομπρέλας και ξαπλώστρας παραλίας, έκαστης αξίας 5,00 € και συνολικής αξίας 50,00 €.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου εκδόθηκε η με αριθμό/29-07-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος τ...

προσφεύγο....., ειδική χρηματική κύρωση ποσού 1.000,00 €, για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13Α παρ. 8 περ. α) του Ν.2523/1997.

Επειδή, ωστόσο, από τ...ν προσφεύγο..... προσκομίστηκαν, στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, φωτοαντίγραφα των ακόλουθων αποδείξεων λιανικής πώλησης που είχαν εκδοθεί κατά την ημέρα του φορολογικού ελέγχου (26/06/2019) από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου, σε χρόνο προγενέστερο εκείνου της έναρξης του ελέγχου (15:20):

1. Νο..... (αύξων αριθμός ημερήσιας απόδειξης), με ώρα έκδοσης ΘΩ13:48 (θερινή ώρα) και συνολική αξία 20,60 €.
2. Νο....., με ώρα έκδοσης ΘΩ14:37 και συνολική αξία 14,30 €.
3. Νο....., με ώρα έκδοσης ΘΩ14:44 και συνολική αξία 16,50 €.
4. Νο....., με ώρα έκδοσης ΘΩ14:44 και συνολική αξία 39,90 €.
5. Νο....., με ώρα έκδοσης ΘΩ14:47 και συνολική αξία 24,80 €.
6. Νο....., με ώρα έκδοσης ΘΩ14:52 και συνολική αξία 7,80 €.

Επειδή, επιπλέον, από την από 09/07/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης δεν προκύπτει ότι οι ομπρέλες με τις ξαπλώστρες διατίθεντο προς ενοικίαση, δεδομένου ότι στο ξενοδοχείο λειτουργούσε μπαρ με παροχή σερβιρίσματος γευμάτων και ποτών στους πελάτες που χρησιμοποιούσαν τις ομπρέλες και τις ξαπλώστρες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, **κρίνουμε** ότι η με αριθμό/29-07-2019 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για το φορολογικό έτος 2019 είναι πλημμελώς και ανεπαρκώς αιτιολογημένη**, καθόσον **δεν αποδεικνύεται** ότι ... προσφεύγ..... υπέπεσε στις καταλογισθείσες παραβάσεις και, συνεπώς, **πρέπει να ακυρωθεί**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και την **ακύρωση** της με αριθμό/29-07-2019 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθμό/29-07-2019 Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης (άρθρο 13Α παρ. 8 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Μη έκδοση απόδειξης λιανικής συναλλαγής, ή άλλου φορολογικού στοιχείου, σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις συνολικής αξίας 204,90 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%) (άρθρο 13Α παρ. 8 περ. α) του Ν.2523/1997)	1.000,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν υπόχρε... .

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.