



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: 985/28-05-2020

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 του 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 Ε.2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προς κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου έκτου παρ. 4 της από 30/03/2020 ΠΝΠ (ΦΕΚ75Α/30-03-2020).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων για το φορολογικό έτος 2019:

α. Με αριθμό/17-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 58Α του Ν.4174/2013).

β. Με αριθμό/17-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013).

6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Επί της από **21/01/2020** 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:

1.

Με την με αριθμό/17-12-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 58Α του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €, για μη έκδοση**, από τον εν χρήσει φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, **απόδειξης λιανικής πώλησης σε πέντε (5) περιπτώσεις – παρέες πελατών αξίας 7,40 €, 6,90 €, 5,40 €, 4,60 € και 8,50 €, ήτοι**

συνολικής αξίας 32,80 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%), καθ' υποτροπή στην ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (προηγούμενη Π.Ε.Π. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με αριθμό/18-04-2018, ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2018).

2.

Με την με αριθμό/17-12-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για το φορολογικό έτος 2019, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 2.500,00 €, για μη συνεργασία κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και δη για παρεμπόδιση και άρνηση πρόσβασης στα ηλεκτρονικά αρχεία (τύπου txt) του εν χρήσει φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, καθιστώντας αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 16/10/2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Υποδιεύθυνσης (Λαμίας) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής.

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου 2 άρθρ. 9 παρ. 9.1. της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, οι επιχειρήσεις εστίασης που διαθέτουν φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών, κατά την εκτέλεση κάθε παραγγελίας εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις και στο τέλος, κατά το κλείσιμο του ανοικτού λογαριασμού, εκδίδουν τελική φορολογική απόδειξη. Στο επιδοθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση, ωστόσο, δεν αναφέρεται εάν ο εν χρήσει Φ.Η.Μ. διαθέτει πρόγραμμα εστιατορίου, ούτε εάν είχαν εκδοθεί προσωρινές αποδείξεις και, συνεπώς, δεν στοιχειοθετείται η καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης.

2.

Η από 16/10/2019 οικεία έκθεση ελέγχου και η επ' αυτής ερειδόμενη προσβαλλόμενη πράξη με αριθμό/17-12-2019 είναι νομικώς πλημμελείς και, συνεπώς, ακυρωτές ως αόριστες, δεδομένου ότι ελλείπει από αυτές η νόμιμη, επαρκής και ειδική αιτιολογία. Ειδικότερα, στις ανωτέρω, δεν κατονομάζονται τα στοιχεία των φερόμενων πελατών για τους οποίους δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης, ούτε επισυνάπτεται στην έκθεση ελέγχου ενυπόγραφη δήλωσή τους, ώστε να επαληθεύεται η διάπραξη της παράβασης.

3.

Αναφορικά με την με αριθμό/17-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη, ουδέποτε παρεμποδίστηκε η πρόσβαση του συνεργείου ελέγχου στα ηλεκτρονικά αρχεία του εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Η συγκεκριμένη δε παράβαση, εάν αποδειχτεί ότι συντελέστηκε, πρέπει να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

4.

Με την επιβολή του προστίμου των 2.500,00 € παραβιάζεται η συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος) από την οποία δεσμεύεται η Δημόσια Διοίκηση.

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Βιβλία και στοιχεία) παρ. 1 του Ν.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, παρ. 2, παρ. 5 εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 7 του Ν.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, παρ. 2, παρ. 7 εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 8 του Ν.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 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.».

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Β 1107997 ΕΞ 2017 και ημερομηνία 13/07/2017 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων», δεν προβλέπεται να αναγράφεται, στην σχετική έκθεση ελέγχου, εάν ο εν χρήσει φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός διαθέτει λογισμικό με πρόγραμμα εστιάτοριου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 (Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία) παρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 (Είσοδος σε εγκαταστάσεις) παρ. 6 εδ. πρώτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 3 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.
2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.
3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο κεφάλαιο ΙΙ. 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.

2.
Ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασης 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..

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).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α (Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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 Φ.Π.Α., 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1112/25-07-2016 Εγκυκλίου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι

«1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25/07/2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58Α 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 58Α, 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 Φ.Π.Α., 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

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,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. ε) και παρ. 2 περ. ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

ε) Δεν συνεργαστεί στην διάρκεια φορολογικού ελέγχου.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

ε) Δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε), ζ), η) και ιδ) της παραγράφου 1.».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παρ. 2 περ. δ) εδ. πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

δ) Άρνηση συνεργασίας στην διάρκεια φορολογικού ελέγχου [παρ. 1 περ. ε)].

Σε περίπτωση που κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει τον φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ [άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε)].».

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.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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 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 του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 1 και παρ. 2 εδ. δεύτερο, τρίτο και τέταρτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με

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 την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάωμένα 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 171 (Αποδεικτική δύναμη) παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον 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 ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

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 (ΣτΕ 3875/2008).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... διατηρεί ατομική επιχείρηση – εστιατόριο με παροχή σερβιρίσματος στ... .., 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 16/10/2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Υποδιεύθυνσης (Λαμίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, συνεργείο ελέγχου διενήργησε, κατά την 19/04/2019 ημέρα της εβδομάδας Παρασκευή και ώρα 22:00, στο πλαίσιο της με αριθμό/...../18-04-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, επιτόπιο προληπτικό φορολογικό έλεγχο για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, στην ατομική επιχείρηση – εστιατόριο τ... προσφεύγο..... . Αρχικώς ζητήθηκε και εκδόθηκε, από τον εν χρήσει φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) με αριθμό μητρώου, ενδεικτική απόδειξη λιανικής πώλησης αξίας 0,10 € και ημερήσιο δελτίο «Χ». Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τραπέζια με παρέες πελατών, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε η μη έκδοση απόδειξης (προσωρινής ή τελικής) σε πέντε (5) περιπτώσεις – παρέες που κατανάλωναν σερβιρισθέντα, πριν από την έναρξη του ελέγχου, γεύματα και ποτά, αξίας 7,40 €, 6,90 €, 5,40 €, 4,60 € και 8,50 €, ήτοι συνολικής αξίας 32,80 € (καθαρής αξίας 26,45 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 6,35 €). ... δε προσφεύγ..... παραδέχτηκε την μη έκδοση των ανωτέρω αποδείξεων. Στην συνέχεια, υπέπεσε στην αντίληψη των ελεγκτών, σε πακέτο γεύματος προς κατ' οίκον διανομή (delivery), εκδοθέν φορολογικό στοιχείο με τίτλο «Απόδειξη Λιανικής», αναλυτική περιγραφή και αξία των ειδών με το συνολικό ποσό και την ένδειξη «Πληρωμή», χωρίς, όμως, να φέρει την προβλεπόμενη συμβολοσειρά του Φ.Η.Μ.. Το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κατασχέθηκε με την με αριθμό/19-04-2019 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων – Αρχείων, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στ...ν προσφεύγο..... . Ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει εάν εκδίδονταν παράνομες αποδείξεις λιανικής πώλησης χωρίς την προβλεπόμενη συμβολοσειρά, ζήτησε την εκτύπωση των ηλεκτρονικών αρχείων ημέρας (τύπου txt) του ανωτέρω εν χρήσει Φ.Η.Μ.. ... προσφεύγ..... δήλωσε ότι δεν γνώριζε τον τρόπο εκτύπωσης των αρχείων και όταν τ... ζητήθηκε η πρόσβαση των ελεγκτών στον ηλεκτρονικό υπολογιστή για την λήψη των αρχείων αρνήθηκε, παρεμπόδισε τους ελεγκτές και δεν δέχτηκε να καλέσει τον υπεύθυνο τεχνικό, με αποτέλεσμα να

καταστεί ανέφικτη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εκδόθηκαν, για το φορολογικό έτος 2019, οι με αριθμούς/17-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 58Α του Ν.4174/2013) και/17-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013), με τις οποίες επιβλήθηκαν, αντιστοίχως, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €, για μη έκδοση πέντε (5) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 32,80 € (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%) καθ' υποτροπή στην ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (προηγούμενη Π.Ε.Π. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με αριθμό/18-04-2018, ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 2018), δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 και ποσού 2.500,00 €, για μη συνεργασία κατά την διάρκεια φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε) του Ν.4174/2013 που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε) του ίδιου νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην από 16/10/2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ' Υποδιεύθυνσης (Λαμίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτών, **κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.»,
πλην, όμως, **οι ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... δεν δύνανται να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.**

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και η σχετική έκθεση διαπίστωσης των παραβάσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των πράξεων (Ι. Δ. Αναστασόπουλος – Θ. Π. Φορτσάκης, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελίδα 504) και την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Επειδή, αναφορικά με την επίκληση από τ...ν προσφεύγο..... της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. τέταρτο του Συντάγματος), η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την **αρχή της νομιμότητας**, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, **κρίνουμε** ότι **ορθώς** επιβλήθηκαν, σε βάρος τ... προσφεύγο....., τα προβλεπόμενα πρόστιμα ποσού 500,00 €, με την με αριθμό/17-12-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 58Α του Ν.4174/2013) και ποσού 2.500,00 €, με την με αριθμό/17-12-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής Τ... Κ. του με
Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2019

1.

Η με αριθμό/17-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 58Α του Ν.4174/2013)
του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, για υποτροπή στην
ίδια παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, ήτοι

500,00 €.

2.

Η με αριθμό/17-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε) και παρ. 2 περ. ε) του
Ν.4174/2013, ήτοι

2.500,00 €.

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

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.