



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 28-09-2020

Αριθμός Απόφασης:1911

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

2. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/30-04-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα το, οδός αρ., κατά της με αριθ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Την από 06-05-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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

Επί της/30-04-2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε στις 07-09-2019 φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα μια (1) Α.Λ.Π. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πωληθέντα είδη αρτοποιίας αξίας 108,00 € από την εν χρήση ΦΗΜ με αρ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 § 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 07-02-2020 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, κατόπιν έκδοσης της με αρ./2019 έκθεσης προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής :

1. Η Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι άδικη καθότι, στην ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Φ.Δ. - ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 η περιγραφή της παραβάσεως είναι αναληθής, ανακριβής και αυτοδιαψευδόμενη στην προσαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με την οποία η επιχείρησή «δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (πώληση αγαθών) αξίας 108,00 ευρώ», ενώ τα ελεγκτικά όργανα ήταν παρόντα και διαπίστωσαν προσωπικά την έκδοση της εν λόγω απόδειξης, η οποία έγινε κανονικά και νόμιμα, χωρίς καμία δική τους παρέμβαση ή υπόδειξη και την οποία αγνόησαν αδικαιολόγητα.

2. Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Φ.Δ. - ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 είναι αναληθής, ανακριβής και αυτοδιαψευδόμενη καθότι:

α) εξέλαβε ως δεδομένη την ολοκλήρωση της συναλλαγής ενώ αυτή ήταν σε εξέλιξη και δεν είχε ολοκληρωθεί.

β) στο πρώτο εδάφιο των διαπιστώσεων ελέγχου αναφέρεται ότι, «εκτός του καταστήματος γινόταν φόρτωση κάποιων χαρτοκιβωτίων (δύο στον αριθμό) ...», κατά συνέπεια δεν είχε ολοκληρωθεί η συναλλαγή, όπου εξ αυτής της περιγραφής προκύπτει η εξέλιξη και διάρκειά της.

γ) σε δύο σημεία, στις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου αναφέρει ως δεδομένη την συνολική παράδοση των αγαθών στον πελάτη, ενώ στο τρίτο πριν το τέλος εδάφιο αναφέρει ότι «Ο έλεγχος έκανε αισθητή την παρουσία του αμέσως μετά την φόρτωση εκτός καταστήματος και των δύο τελευταίων (ή ίσως και μοναδικών) χαρτοκιβωτίων,...»

Εκ της ανωτέρω περιγραφής δεν προκύπτει με ρητό και σαφή τρόπο ο αριθμός των χαρτοκιβωτίων που παραδόθηκαν στον πελάτη, ώστε να έχουμε σαφή εικόνα για την ολοκλήρωση της συναλλαγής και κατά συνέπεια της διάπραξης παραβάσεως ή όχι, αφού σε διάφορα σημεία της έκθεσης ελέγχου αναγράφονται, «κάποια χαρτοκιβώτια (δύο στον αριθμό)»,

«και των δύο τελευταίων (ή ίσως και μοναδικών)».

Εξ αυτών των αντιφατικών αναφερθέντων διαπιστώσεων του ελέγχου δεν προκύπτει με σαφή τρόπο πόσα εν τέλει ήταν τα χαρτοκιβώτια προς παράδοση, άρα δεν προκύπτει με σαφήνεια η ολοκλήρωση της συναλλαγής, για την επιβολή προστίμου ή όχι.

Επιπλέον, τα ελεγκτικά όργανα αγνόησαν την παρουσία πελατών εντός του καταστήματος, ζήτησαν αμέσως την έκδοση της νόμιμης Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών με αριθμό 83/07-09-2019 αξίας 0,01 ευρώ (Ωρα έκδοσης 12:47) και στη συνέχεια καταλόγισαν την παράβαση χωρίς να παρακολουθήσουν την εξέλιξη και ολοκλήρωση της συναλλαγής, διάρκειας μικρότερης του ενός λεπτού, ούτε επέδειξαν την δέουσα προσοχή και επιβεβλημένη επιμέλεια, ώστε να διαμορφώσουν δίκαιη και αντικειμενική άποψη, αλλά εξέλαβαν ως δεδομένη την μη έκδοση Αποδείξεως Λιανικών Συναλλαγών.

Ο εκπρόσωπος της επιχείρησης με ψυχραιμία ως όφειλε, ολοκλήρωσε τη συναλλαγή και εξέδωσε μετά την ολοκλήρωση της, την νόμιμη Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών με Αριθμό (Ωρα 12:47) από την εν λειτουργία ΦΤΜ με Αριθμό Μητρώου και ως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις.

Συγκεκριμένα, Το Άρθρο 13 - Χρόνος Έκδοσης Στοιχείων Λιανικής Πώλησης του Ν.4308/2018, ορίζει:

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, ενόψει των προαναφερόμενων διατάξεων σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται και ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση δε στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η αποδιδόμενη, με την με αριθμό/...../2020 προσβαλλόμενη πράξη, παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για την κρινόμενη πώληση αγαθών, ενώ είχε εκδοθεί εγκαίρως και νομίμως η με αριθμό/2019 (Ωρα 12:47) Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών.

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 των παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη

διάθεση του πελάτη.

2. 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) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη 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 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 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.....

Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Παράγραφος 1

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.

13.1.3 Διευκρινίζεται ότι στις λιανικές πωλήσεις αγαθών η έκδοση παραστατικού διακίνησης από τον πωλητή δεν μεταθέτει το χρόνο έκδοσης του παραστατικού λιανικής πώλησης. Το στοιχείο αυτό πρέπει να εκδίδεται και πάλι κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών.».

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.**

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.».

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 04/02/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013: «Στις 07/09/2019, ημέρα Σάββατο και ώρα 12:47, διενεργήσαμε έλεγχο στην έδρα της ως άνω αναγραφόμενης οικονομικής οντότητας, επί της οδού στο Συγκεκριμένα και ενώ βρισκόμασταν επί της οδού, διαπιστώσαμε ότι εκτός του καταστήματος γινόταν φόρτωση κάποιων χαρτοκιβωτίων (δύο στον αριθμό.) με προϊόντα σε ένα επιβατικό αυτοκίνητο το οποίο είχε σταματήσει εκτός του καταστήματος και στο οποίο βρισκόταν εντός ο οδηγός του αυτοκινήτου.

Αυτομάτως ένας από εμάς εισήλθε εντός της ελεγχόμενης επιχείρησης και αφού έκανε γνωστή την ιδιότητά μας και το είδος του ελέγχου που διενεργούσαμε, ζητήσαμε και λάβαμε την υπ' αριθ./19 νόμιμη απόδειξη αξίας 0,01€, εκδοθείσα στις 12:47, από την εν λειτουργία ΦΤΜ με αρ..... Οι άλλοι δύο συνάδελφοι κατευθύνθηκαν προς το αυτοκίνητο προκειμένου να διαπιστώσουν αν είχε ήδη εκδοθεί το κατάλληλο φορολογικό στοιχείο.

Ο έλεγχος διαπίστωσε,

Τη μη έκδοση (1) Α.Λ.Σ., από την εν λειτουργία Φ.Τ.Μ., για αρτοσκευάσματα τα οποία είχαν ήδη παραδοθεί στον πελάτη συνολικής αξίας 108,00€. Η καθαρή αξία των πωληθέντων ειδών, για τα οποία δεν είχε εκδοθεί Α.Λ.Σ. αλλά και ουδέν άλλο φορολογικό στοιχείο, ήταν 95,58€ (και με ΦΠΑ αξίας 12,42€).

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβει στον καταλογισμό μίας (1) παράβασης περί μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου αξίας, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,/ 10,/ 12,/ 13,/ 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ., η οποία επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α § 1 του Ν.4174/2013.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι Η Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι άδικη καθότι, στην ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Φ.Δ. - ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 η περιγραφή της παραβάσεως είναι αναληθής, ανακριβής και αυτοδιαψευδόμενη στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με την οποία η επιχείρησή «δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (πώληση αγαθών) αξίας 108,00 ευρώ», ενώ τα ελεγκτικά όργανα ήταν παρόντα και διαπίστωσαν προσωπικά την έκδοση της εν λόγω απόδειξης, η οποία έγινε κανονικά και νόμιμα, χωρίς καμία δική τους παρέμβαση ή υπόδειξη και την οποία αγνόησαν αδικαιολόγητα.

3. Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Φ.Δ. - ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν.4308/2014 και

N.4174/2013 είναι αναληθής, ανακριβής και αυτοδιαψευδόμενη καθότι:

α) εξέλαβε ως δεδομένη την ολοκλήρωση της συναλλαγής ενώ αυτή ήταν σε εξέλιξη και δεν είχε ολοκληρωθεί.

β) στο πρώτο εδάφιο των διαπιστώσεων ελέγχου αναφέρεται ότι, «εκτός του καταστήματος γινόταν φόρτωση κάποιων χαρτοκιβωτίων (δύο στον αριθμό) ...», κατά συνέπεια δεν είχε ολοκληρωθεί η συναλλαγή, όπου εξ αυτής της περιγραφής προκύπτει η εξέλιξη και διάρκειά της.

γ) σε δύο σημεία, στις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου αναφέρει ως δεδομένη την συνολική παράδοση των αγαθών στον πελάτη, ενώ στο τρίτο πριν το τέλος εδάφιο αναφέρει ότι «Ο έλεγχος έκανε αισθητή την παρουσία του αμέσως μετά την φόρτωση εκτός καταστήματος και των δύο τελευταίων (ή ίσως και μοναδικών) χαρτοκιβωτίων,...»

Εκ της ανωτέρω περιγραφής δεν προκύπτει με ρητό και σαφή τρόπο ο αριθμός των χαρτοκιβωτίων που παραδόθηκαν στον πελάτη, ώστε να έχουμε σαφή εικόνα για την ολοκλήρωση της συναλλαγής και κατά συνέπεια της διάπραξης παραβάσεως ή όχι, αφού σε διάφορα σημεία της έκθεσης ελέγχου αναγράφονται, «κάποια χαρτοκιβώτια (δύο στον αριθμό)», «και των δύο τελευταίων (ή ίσως και μοναδικών)».

Εξ αυτών των αντιφατικών αναφερθέντων διαπιστώσεων του ελέγχου δεν προκύπτει με σαφή τρόπο πόσα εν τέλει ήταν τα χαρτοκιβώτια προς παράδοση, άρα δεν προκύπτει με σαφήνεια η ολοκλήρωση της συναλλαγής, για την επιβολή προστίμου ή όχι.

Επιπλέον, τα ελεγκτικά όργανα αγνόησαν την παρουσία πελατών εντός του καταστήματος, ζήτησαν αμέσως την έκδοση της νόμιμης Απόδειξης Λιανικών Συναλλαγών με αριθμό/2019 αξίας 0,01 ευρώ (Ωρα έκδοσης 12:47) και στη συνέχεια καταλόγισαν την παράβαση χωρίς να παρακολουθήσουν την εξέλιξη και ολοκλήρωση της συναλλαγής, διάρκειας μικρότερης του ενός λεπτού, ούτε επέδειξαν την δέουσα προσοχή και επιβεβλημένη επιμέλεια, ώστε να διαμορφώσουν δίκαιη και αντικειμενική άποψη, αλλά εξέλαβαν ως δεδομένη την μη έκδοση Αποδείξεως Λιανικών Συναλλαγών.

Ο εκπρόσωπος της επιχείρησης με ψυχραιμία ως όφειλε, ολοκλήρωσε τη συναλλαγή και εξέδωσε μετά την ολοκλήρωση της, την νόμιμη Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών με Αριθμό (Ωρα 12:47) από την εν λειτουργία ΦΤΜ με Αριθμό Μητρώου και ως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171§§1,4 Ν.2717/1999 Κ.Δ.Δ. 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 17 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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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 του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστατωμένα 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, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην από 7-2-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, δεν περιγράφονται με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά, καθώς αφενός δεν αναφέρεται ρητά η ποσότητα των εμπορευμάτων που παραδόθηκαν στην υπό κρίση συναλλαγή, αφού σε διάφορα σημεία της έκθεσης ελέγχου αναγράφονται, «κάποια χαρτοκιβώτια (δύο στον αριθμό)», «και των

δύο τελευταίων (ή ίσως και μοναδικών), αφετέρου αναφέρεται ότι το αυτοκίνητο την ώρα του ελέγχου δεν είχε ξεκινήσει, ήταν ακόμα εκεί, στο οποίο γινόταν φόρτωση εμπορευμάτων («γινόταν φόρτωση κάποιων χαρτοκιβωτίων (δύο στον αριθμό) με προϊόντα σε ένα επιβατικό αυτοκίνητο το οποίο είχε σταματήσει εκτός του καταστήματος και στο οποίο βρισκόταν εντός ο οδηγός του αυτοκινήτου») και στο οποίο οι ελεγκτές κατευθύνθηκαν προκειμένου να διαπιστώσουν αν είχε κοπεί απόδειξη («οι άλλοι δύο συνάδελφοι κατευθύνθηκαν προς το αυτοκίνητο προκειμένου να διαπιστώσουν αν είχε ήδη εκδοθεί το κατάλληλο φορολογικό στοιχείο»). Συνεπώς, από τα ανωτέρω, δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς, ότι η συναλλαγή είχε ολοκληρωθεί και εκ του λόγου αυτού υποχρέωση της προσφεύγουσας έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης.

Επειδή, εν προκειμένω στην από 7-2-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η τέλεση από μέρους της προσφεύγουσας της παράβασης της μη έκδοσης (1) Α.Λ.Π., από την εν λειτουργία ΦΤΜ με αρ.....και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, κρίνονται βάσιμοι και αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ...../30-04-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο της του άρθρου 54^α του Ν.4174/2013: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.