



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1620

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

E-mail : ded.ath@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 [Α.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-06-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας «.....» ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά της υπ' αριθμ. /22-4-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.

6. Την με αριθ. 3811/14-11-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
7. Την με αριθ. καταχώρησης/11-1-2017 δικαστική προσφυγή της εταιρείας «.....» κατά της με αριθ. 3811/14-11-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την με αριθ./2020 Απόφαση του 14^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την με αριθ. 3811/14-11-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ./22-4-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14-06-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» , 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 αρ. με αριθ./2020 **Απόφαση** του 14^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επί της με αρ./11-1-2017 ασκηθείσας δικαστικής προσφυγής, έγινε δεκτό ότι παραδεκτώς είχε ασκηθεί η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ακυρώθηκε η με αριθ. 3811/14-11-2016 σχετική απόφαση της Υπηρεσίας μας, και αναπέμφθηκε η εν λόγω υπόθεση στην Υπηρεσίας μας προκειμένου να αποφανθεί επί της υπό κρίση προσφυγής.

-Με την με αριθ./22-4-2016 **πράξη επιβολής προστίμου** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.500,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1,2 και 3 του ν. 4174/2013. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση εννέα (9) Α.Λ.Π. αξίας 9,00€, 38,90€ , 14,10€, 3,60€, 19,50€, 40,50€, 72,80€, 8,40€ και 7,20€ αντίστοιχα σε τραπέζια σερβιρισμένα με φαγητά και ποτά, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1, 7 και 13 του ν. 4308/2014.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε παρανόμως, άλλως κατ' ασφαλή ερμηνεία του νόμου, άλλως κατά πλάνη περί τα πράγματα και ελλείψεως ειδικής και εμπειρισματομένης αιτιολογίας, λόγω έκδοσης των δελτίων παραγγελίας πριν το σερβίρισμα των σχετικών φαγητών:

Η επιχείρηση τους, η οποία εντάσσεται στην ειδική κατηγορία επιτηδευματιών, που χρησιμοποιεί ΕΑΦΔΣΣ, σημαίνει τις ηλεκτρονικά καταχωρούμενες παραγγελίες πριν την εκτέλεση κάθε παραγγελίας και εκδίδει τις Α.Λ.Π. με την ολοκλήρωση της εξυπηρέτησης του πελάτη, δηλαδή κατά το κλείσιμο λογαριασμού τραπεζιού και όχι κατά τη μεμονωμένη εκτέλεση κάθε παραγγελίας σε πλήρη συμμόρφωση με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014 και στις ΠΟΛ.1122/16-09-2009, 1220/13-12-2012 και 1221/2012.

2. Πλάνη περί τα πράγματα και έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων. Ειδικώς ως προς τα με αριθ. 98398, 98399, 98400, 98401 δελτία παραγγελίας είχαν σημανθεί ηλεκτρονικά στο φορολογικό μηχανισμό στις 21:39, 21:39, 21:40 και 21:40 αντιστοίχως, ήτοι προ της εισόδου των ελεγκτικών οργάνων στην επιχείρηση τους (21:41).

3. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Στην προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται αορίστως ότι τα επίμαχα δελτία παραγγελίας είχαν εκδοθεί, ενώ τα τραπέζια είχαν σερβιριστεί με φαγητά και ποτά, χωρίς να εξειδικεύεται ούτε ο χρόνος σερβιρίσματος ούτε το είδος φαγητού που είχε σερβιριστεί. Στην ίδια έκθεση ελέγχου εκλαμβάνεται ως αξία παραγγελίας η αξία των αριθ. 54542, 54546, 54555, 54544, 54558, 54553, 54549, 54557, 54547 αποδείξεων λιανικής πώλησης, τις οποίες η επιχείρηση τους εξέδωσε νομοτύπως κατά την ολοκλήρωση των παραγγελιών και το κλείσιμο των τραπεζιών και όχι την 21:41, όταν ο έλεγχος εισήλθε στο κατάστημα μας. Τα ανωτέρω στοιχεία διέθεσε στη φορολογική αρχή κατόπιν της αριθ./8-4-2015 πρόσκλησης αυτής η εταιρεία την 14-4-2015 (βλ. σελ 9 της αριθ. 130/2016 έκθεσης ελέγχου).

4. Έλλειψη πεδίου εφαρμογής της αριθ. ΠΟΛ 1252/2015 και του άρθρου 54 §1 περ. θ. §2 περ. γ και δ και §3 του ν. 4174/2013 λόγω μη εκ νέου διάπραξης:

Η φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της το επίδικο πρόστιμο στο διπλάσιο ήτοι 250 X 9 X 2, λόγω εκ νέου διάπραξης για πρώτη φορά της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επικαλούμενη ως αρχική πράξη ίδιας παράβασης την αριθ./01-09-2014 απόφαση επιβολής προστίμου ΑΕΠ για μη έκδοση στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2014. Πλην όμως, υποστηρίζει η εν λόγω απόφαση ουδέποτε της έχει κοινοποιηθεί και μέχρι σήμερα δεν έχει βεβαιωθεί σε χρηματικό κατάλογο σε βάρος της. Συνεπώς, παρανόμως και κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, ελήφθη υπόψη κατά την έκδοση και τον υπολογισμό του προσβαλλόμενου προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12 παρ. 1, 7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** 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.
- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ.1, 2 και 3 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)** όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

- α) ...θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:
- α) ...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δ) .. ε..

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, **εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης**, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα **επιβάλλονται στο διπλάσιο** και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1252/2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

I. ΓΕΝΙΚΑ

...

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

1.. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α)... η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), με την περίπτωση β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#).

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των [παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015](#).

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. **Επανάληψη της ίδιας παράβασης** (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται

η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επειδή με την **Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1122/16-9-2009** Απόφαση με τίτλο «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση-Τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων της Α.Υ.Ο.Ο. 1057674/279/ΠΟΛ. 1081/0015/12.6.2009 (ΦΕΚ ΒΙ211/19.6.2009)», ορίζεται:

«1. Η απόφαση 1057674/279/[ΠΟΛ.1081/12.6.2009](#) (ΦΕΚ Β'1211/19.6.2009), «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης από τους εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση», αντικαθίσταται ως ακολούθως:

1. Από την 1.7.2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης, εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [1809/1988](#) και του άρθρου [13 του Κ.Β.Σ.](#) (π.δ. 186/1992), και παραδίδουν αυτές με την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας (σερβιρίσματος), αρχικής ή συμπληρωματικής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060347/648/ΠΟΛ.1183/17.8.1990 (Φ.Ε.Κ. Β' 561), κατά περίπτωση.

2. Από την ίδια ως άνω ημερομηνία παύουν να ισχύουν οι διατάξεις των Α.Υ.Ο. 1050321/504/ΠΟΛ.1117/31.5.1991 (Φ.Ε.Κ. Β' 454) και 1075406/635/[ΠΟΛ.1238/26.10.1992](#) (Φ.Ε.Κ. Β' 736), περί του εναλλακτικού τρόπου έκδοσης των ως άνω αποδείξεων λιανικής πώλησης με την έκδοση θεωρημένων δελτίων παραγγελίας.

3. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στην παράγραφο 1 της παρούσας, όσοι από τους επιτηδευματίες της ίδιας παραγράφου κάνουν χρήση μηχανογραφικών συστημάτων καταχώρησης και παρακολούθησης παραγγελιοληψιών και σημαίνουν τα εκδιδόμενα φορολογικά τους στοιχεία (Α.Λ.Π.) με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ του ν. [1809/1988](#), υποχρεωτικά σημαίνουν ηλεκτρονικά και την κάθε καταχώρηση παραγγελίας στο μηχανογραφικό τους σύστημα (ανεξαρτήτως εάν αυτή εκτυπώνεται άμεσα ή όχι).

Σε κάθε καταχωρούμενη ηλεκτρονικά παραγγελία, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά και, η ημερομηνία και η ώρα, τα είδη αναλυτικά και οι ποσότητες που σερβίρονται, ο α/α του τραπεζιού, ο α/α της παραγγελίας (σερβιρίσματος) και προαιρετικά η αξία κάθε είδους, αποκλειόμενης της αναγραφής της μερικής ή συνολικής αξίας κατανάλωσης. Επιτρέπεται να προσδιορίζεται το είδος των σερβιριζόμενων αγαθών με κωδικούς αριθμούς, εφόσον τηρείται θεωρημένο βιβλίο (μητρώο) κωδικής αρίθμησης.

Τα ηλεκτρονικά αρχεία (αρχεία «... a.txt» και «... b.txt») της σήμανσης κάθε καταχωρούμενης και σημεινόμενης παραγγελίας φυλάσσονται, όπως και τα φορολογικά στοιχεία, για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., με την υποχρέωση να εκτυπώνονται άμεσα και να παραδίδονται σε περίπτωση που αυτό ζητηθεί από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

Στην απόδειξη λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), που σημαίνεται και εκδίδεται με την ολοκλήρωση της εξυπηρέτησης του πελάτη (κλείσιμο λογαριασμού τραπεζιού) αναγράφονται αναλυτικά τα είδη σε κάθε περίπτωση (ανεξάρτητα από τη χρησιμοποίηση κωδικών αριθμών κατά την καταχώρηση της παραγγελίας), η ποσότητα και η αξία για κάθε είδος, η συνολική αξία και ο αύξων ή οι αύξοντες αριθμοί των σχετικών καταχωρήσεων – παραγγελιών που έχουν καταχωρηθεί κατά τα ως άνω.»

Επειδή σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφο του τμήματος Ζ-ΚΦΑΣ της Διεύθυνσης ελέγχων της ΓΓΔΕ, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.[4308/2014](#)), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.[1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών ([άρθρα 12 και 13](#) Ε.Λ.Π.-ν.[4308/2014](#)).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.[ΠΟΛ.1220/13.12.2012](#) η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.[4308/2014](#), ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, **για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται**

αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 22-4-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, στις **24-3-2015 και ώρα 21:41** διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος δυνάμει της υπ' αριθμ./24-3-2015 σχετικής εντολής ελέγχου, στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με αντικείμενο δραστηριότητας «**Υπηρεσίες παροχής γευμάτων με πλήρη εξυπηρέτηση εστιατορίου**». Κατά την έναρξη του ελέγχου και καθ' υπόδειξη των αρμόδιων υπαλλήλων εκδόθηκε η με αρ. Αποδείξη αξίας 0,10€ και ώρα 21:41 από την με αρ. μητρώου Φ.Τ.Μ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε τραπέζια στο χώρο της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι σε δώδεκα (12) τραπέζια σερβιρισμένα με φαγητά και ποτά, δεν είχαν εκδοθεί οι Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.) αξίας είκοσι (20) ευρώ ανά τραπέζι κατ'εκτίμηση του ελέγχου και βάσει του τηρούμενου τιμοκαταλόγου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, σε συνέχεια της επιδοθείσας την ίδια ημέρα κλήσης προς ακρόασης του άρθρου 6 ν.2690/1999 κατ'εφαρμογή του αρθ. 28 ν. 4174/2013, επικαλέστηκε με το υπ' αριθμ./31-3-2015 Υπόμνημά της, ότι **κατά την παραγγελία εκδίδεται δελτίο παραγγελίας με σήμανση στο οποίο αναγράφεται η ώρα, το τραπέζι και τα είδη αναλυτικά και στο τέλος «κλείνει» το τραπέζι με την τελική ΑΛΠ που περιλαμβάνει το σύνολο των εκδοθέντων δελτίων για κάθε τραπέζι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1122/2009, επισυνάπτοντας παράδειγμα μετατροπής δελτίου παραγγελίας σε ΑΛΠ.** Ακολούθως, και σε συνέχεια της με αρ. πρωτ./8-4-2015 σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου, η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, που υποστηρίζει τη λειτουργία της εν χρήσει ΦΤΜ της προσφεύγουσας, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, **κατάσταση των εκδοθέντων την ημέρα του διενεργηθέντος ελέγχου δελτίων παραγγελίας.**

Ο υπό κρίση έλεγχος μετά την επεξεργασία της προσκομισθείσας κατάστασης δελτίων παραγγελίας, απεδέχθη μερικώς τις απόψεις της προσφεύγουσας και προσδιόρισε τον **αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων σε εννέα (9)** αντί της αρχικής διαπίστωσης των δώδεκα (12) μη εκδοθέντων στοιχείων, οι οποίες συσχετίζονται με τα κάτωθι εκδοθέντα δελτία παραγγελίας:

α/α	Ημ/νία	Ωρα	Αριθμός Δελτίου παραγγελίας	Μεικτή Αξία
1	24.03.2015	21:39	98398	9,00
2	24.03.2015	21:39	98399	38,90
3	24.03.2015	21:40	98400	14,10
4	24.03.2015	21:40	98401	3,60
	24.03.2015	21:41	98402	0,10 (*)
5	24.03.2015	21:44	98403	19,50
6	24.03.2015	21:44	98404	40,50
7	24.03.2015	21:47	98405	72,80
8	24.03.2015	21:47	98406	8,40
9	24.03.2015	21:49	98407	7,20

*Το με α/α **98402** δελτίο παραγγελίας είναι αυτό που έλαβε το συνεργείο ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα με α/α **93398, 98399, 98400 και 98401** δελτία παραγγελίας εκδόθηκαν: « α. παρουσία του συνεργείου ελέγχου και ενώ είχε γνωστοποιηθεί στον υπεύθυνο της επιχείρησης η διενέργεια φορολογικού ελέγχου και β. ενώ το συνεργείο ελέγχου είχε διαπιστώσει ότι τα τραπέζια είχαν ήδη σερβιριστεί με φαγητά και ποτά, με σκοπό την παραπλάνηση του συνεργείου ελέγχου και την αποφυγή του καταλογισμού της παράβασης.» ενώ τα με α/α **98403, 98404, 98405, 98406 και 98407** δελτία εκδόθηκαν ενώ το συνεργείο ελέγχου είχε διαπιστώσει ότι τα τραπέζια είχαν ήδη σερβιριστεί με φαγητά και ποτά.

Επειδή από τα προσκομισθέντα κατά την υποβολή του με αρ./31-3-2015 σχετικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, ήτοι τα με α/α/27-3-2015 και/27-03-2015 ενδεικτικά δελτία και την με α/α/27-3-2015 σχετική ΑΛΠ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα διαθέτει σύστημα παραγγελιοληψίας, εκδίδοντας για κάθε παραγγελία προσωρινή απόδειξη - δελτίο παραγγελίας με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. και ότι στην υπό κρίση περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ. 1220/2012 Απόφασης, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του ν. 4174/2013**: «*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 η διαπίστωση της έκδοσης των με **α/α 93398, 98399, 98400 και 98401** δελτίων παραγγελίας με σήμανση από τον εν χρήσει φορολογικό μηχανισμό στις **21:39, 21:39, 21:40 και 21:40** αντιστοίχως, ήτοι πριν την έκδοση στις **21:41** της με **α/α 54540** ενδεικτικής κατ' εντολή του ελέγχου **Α.Λ.Π.** (σχετ. α/α 98402 δελτίο παραγγελίας) δε μπορεί σε καμία περίπτωση να στοιχειοθετήσει την καταλογιζόμενη από τον έλεγχο **παράβαση περί μη έκδοσης** φορολογικού στοιχείου (ΑΛΣ) για τα εν λόγω δελτία καθότι αυτά είχαν ήδη εκδοθεί όπως άλλωστε διαπιστώθηκε από τον ίδιο τον έλεγχο. Συνεπώς, δεδομένου ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν υφίσταται υποχρέωση έκδοσης σημασμένων αποδείξεων λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/2009, ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα ανωτέρω δελτία παραγγελίας εκδόθηκαν παρουσία και συνεπεία του ελέγχου είναι αβάσιμος και δεν μπορεί να αποτελέσει από μόνο του επαρκές αποδεικτικό στοιχείο ικανό να στοιχειοθετήσει την καταλογιζόμενη παράβαση περί μη έκδοσης των αντίστοιχων αποδείξεων (ΑΛΠ) των παραπάνω παραγγελιών, πόσο μάλλον δε όταν κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των σερβιρισθέντων ποτών και φαγητών με τα εκδοθέντα δελτία παρά μόνο διακριτικός έλεγχος στα τραπέζια των πελατών τα οποία ήταν ήδη σερβιρισμένα με φαγητά και ποτά. Ως εκ τούτου, για με **α/α 93398, 98399, 98400 και 98401** δελτία παραγγελίας δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ο σχετικός ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Επειδή για τα με **α/α 98403, 98404, 98405, 98406 και 98407** δελτία παραγγελίας τα οποία εκδόθηκαν μετά την διαπίστωση του ελέγχου ότι τα τραπέζια είχαν ήδη σερβιριστεί με φαγητά και ποτά, **στοιχειοθετείται η καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων** για τις περιπτώσεις αυτές, ήτοι **μη έκδοση πέντε (5) ΑΛΠ** αξίας 19,50€, 40,50€, 72,80€, 8,40€ και 7,20€ αντίστοιχα σε τραπέζια σερβιρισμένα με φαγητά και ποτά, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1, 7 και 13 του ν. 4308/2014 και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς αυτές κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 προβλέπεται η επιβολή προστίμου στο διπλάσιο του οφειλόμενου προστίμου στην περίπτωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου. Περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1252/20-11-2015 διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι επανάληψη της ίδιας παράβασης θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη.

Επειδή από τον υπό κρίση έλεγχο για την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ.θ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 3 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο στο διπλάσιο του προβλεπόμενου προστίμου λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθμ./01-9-2014 **Απόφασης Επιβολής Προστίμου** για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά το φορολογικό έτος 2014 και θεωρώντας την κρινόμενη παράβαση εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης και συγκεκριμένα από την **Εισήγηση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών** επί της υπό κρίση προσφυγής, αναφορικά με τη συνδρομή του στοιχείου της υποτροπής στην υπό κρίση περίπτωση, αναφέρεται ότι εσφαλμένα από τον έλεγχο της Υπηρεσίας θεωρήθηκε υπότροπος η προσφεύγουσα εταιρεία, εξαιτίας της **εκ παραδρομής καταχωρηθείσας στο ELENXIS με αριθμό/01-09-2014 παράβασης**, για μη έκδοση στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2014, με αποτέλεσμα το επίδικο πρόστιμο της προσβαλλόμενης πράξης να πολλαπλασιαστεί με συντελεστή δύο. Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου που αφορούν την παραπάνω διαπιστωθείσα παράβαση ο Προϊστάμενος της αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενεργώντας σύμφωνα με την αρχή της χρηστής διοίκησης, ήτοι σεβόμενος τα δικαιώματα του διοικούμενου και λαμβάνοντας υπόψη υπόμνημα της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα από αυτήν στοιχεία, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η παράβαση δεν διαπράχθηκε. Για αυτό άλλωστε η παραπάνω πράξη ποτέ δεν κοινοποιήθηκε, άλλα ούτε πραγματοποιήθηκε πράξη ταμειακής βεβαίωσης. Συνεπώς η κρινόμενη πράξη Επιβολής προστίμου εσφαλμένα εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας, με την επιβολή του διπλάσιου του προστίμου, βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 24/04/2016 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΕΛΠ, διότι στη περίπτωση της προσφεύγουσας, δεν πληρούνται οι όροι του άρθρου 54 §3 ν. 4174/2013 για την εντός πενταετίας υποτροπή, λόγω εκ νέου διάπραξης, για πρώτη φορά, της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης,(ΠΟΛ 1252/2015).

Επειδή από το σύστημα ELENXIS, δεν προκύπτει να έχουν εκδοθεί σε βάρος του προσφεύγοντα εντός πενταετίας αρχικές πράξεις για την ίδια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 προκειμένου η κρινόμενη παράβαση να θεωρείται εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση **δεν στοιχειοθετείται η επιβολή προστίμου στο διπλάσιο του**

προβλεπόμενου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 54 ν. 4174/2013 και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-6-2016** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ, και τη μερική ακύρωση της υπ' αριθμ. /22-4-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αριθμ. /22-4-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθρου 54 παρ. 1θ' και παρ.2 γ':
250,00€ X5=1.250,00€ (Μη έκδοση πέντε (5) ΑΛΠ)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.