



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 14/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3169

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στα, κατά της με αριθμ. /03-05-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 03/05/2022 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ./03-05-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε δύο περιπτώσεις τραπεζιών πελατών, στα οποία υπήρχαν αγαθά αξίας 32,00 ευρώ στο πρώτο και 21,00 ευρώ στο δεύτερο, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 03/05/2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Ειδικότερα, στις 24/03/2022, ώρα 21:49, υπάλληλοι του ελεγκτικού κλιμακίου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατόπιν της με αριθμ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), εισήλθαν στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας και, αφού δήλωσαν την ιδιότητά τους και επέδειξαν την εντολή ελέγχου στον υπεύθυνο της επιχείρησης, του ζήτησαν την έκδοση μιας απόδειξης από τη με λειτουργούσα Φ.Τ.Μ., την οποία εξέδωσε με αριθμ. Στη συνέχεια, προέβησαν σε αντιπαραβολικό έλεγχο των σερβιρισμένων τραπεζιών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε εκδώσει δύο (2) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμ. μητρώου, για αγαθά που είχαν σερβιριστεί σε μία παρέα - πελάτη της αξίας 32,00 ευρώ, και για αγαθά που είχαν σερβιριστεί σε μία άλλη παρέα - πελάτη της αξίας 21,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των ΠΟΛ. 1002/2014 και ΠΟΛ. 1003/2014.

Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 και 62 του ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Χανίων και δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, ή παρέχοντας και προφορικές διευκρινίσεις, εκδόθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ. η με αριθμ./03-05-2022 προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου. Δεδομένου ότι, από τον έλεγχο στο αρχείο της Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε ήδη υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άλλες δύο

φορές (σχετικές η με α/α/03-11-2020 με αξία προστίμου 250,00 ευρώ και η με α/α/13-11-2020 με αξία προστίμου 500,00 ευρώ), πρόκειται για τρίτη παράβαση εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, και συνεπώς με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο 1.000,00 ευρώ, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι ελαττωματική και ανεπαρκής, δεδομένου ότι, ούτε στην πράξη επιβολής προστίμου, ούτε και στην οικεία αυτής έκθεση ελέγχου αναγράφονται με σαφήνεια, τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση αυτής. Έτσι, η αιτιολογία της καταλογιστικής του προστίμου πράξης, όπως αυτή αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, στερείται πληρότητας καθόσον δεν αποδεικνύεται, ούτε προκύπτει αναμφίβολα η ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, και εν τέλει, η τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας. Δεν προκύπτει με πληρότητα, επάρκεια, εξειδίκευση και σαφήνεια η δήθεν μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους μας, ώστε να επιβληθεί το οικείο πρόστιμο. Εξάλλου, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (ΣτΕ 1542/2016).
- Δεν υπέπεσε στην παράβαση της δήθεν μη έκδοσης αποδείξεων σε δυο περιπτώσεις τραπεζιών πελατών, καθώς την 24/03/2022 και ώρα 21:49 που έλαβε χώρα ο φορολογικός έλεγχος, για όλα τα τραπέζια και σε όλους τους πελάτες της και σε κάθε παρέα, είχαν εκδοθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, το συμπέρασμα των αρμοδίων ελεγκτικών φορολογικών οργάνων είναι αυθαίρετο, δηλονότι δεν αναφέρει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο περί δήθεν μη έκδοσης απόδειξης σε δύο περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) “Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος”:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

.....

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, στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 “Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών” ορίζεται:

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

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. 7

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

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

.....

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 13 του ν. 4308/2014 “Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης”:

«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 σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017/20.10.2017 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού”:

«.....

2. Όπως έχει γίνει δεκτό (υπ' αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφό μας), οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012 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.

3. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα καταστήματα εστίασεως που χρησιμοποιούν «πρόγραμμα εστιατορίου» πρέπει να εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

4. Τέλος, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας (ήτοι εκδίδονται δελτία παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονται αξίες), εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014, και οι υπόχρεοι οφείλουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, ήτοι με κάθε σερβίρισμα.»

Επειδή στο άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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 προέκυπε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις

εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι 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 ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς 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, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς 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, και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στις 24/03/2022 και ώρα 21:49, υπάλληλοι του ελεγκτικού κλιμακίου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, κατόπιν της με αριθμ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των σερβιρισμένων τραπεζιών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε εκδώσει δύο (2) Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή άλλα φορολογικά στοιχεία αξίας από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθμ. μητρώου, για αγαθά που είχαν σερβιριστεί σε μία παρέα - πελάτη της αξίας 32,00 ευρώ, και για αγαθά που είχαν σερβιριστεί σε μία άλλη παρέα - πελάτη της αξίας 21,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των ΠΟΛ. 1002/2014 και ΠΟΛ. 1003/2014.

Επειδή,εξάλλου, μετά το πέρας του ελέγχου, οι ελεγκτές συνέταξαν και επέδωσαν για την παραπάνω αναφερόμενη παράβαση το με αριθμ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποία κάλεσαν την προσφεύγουσα εταιρεία εντός είκοσι (20) ημερών από την ημερομηνία της επίδοσης αυτής να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση και να προσκομίσει οποιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, χωρίς όμως αυτή να ανταποκριθεί στην εν λόγω κλήση εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο 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 τη 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 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 εμπειριστωμένα 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και

επαρκής.Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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...»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169§1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε με βάση την από 03/05/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Χανίων, στην οποία περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η εν λόγω έκθεση ελέγχου διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον υπό κρίση καταλογισμό των προστίμων, ήτοι την πραγματική και νομική βάση των διαπιστωθέντων παραβάσεων, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 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.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα ενδικοφανή της προσφυγή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να ανατρέπει το πόρισμα του ελέγχου, παρά αορίστως αναφέρει ότι για όλα τα τραπέζια και σε όλους τους πελάτες της και σε κάθε παρέα, είχαν εκδοθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/05/2022 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 08/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ./03-05-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013: 1.000,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.