



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/02/2020

Αριθμός απόφασης: 381

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της υπ' αριθμ...../...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α της παρ. 1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του Ν.4174/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ./24-10-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ/...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 46.209,86€, λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης – Α.Λ.Π.), για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (24%), για παρασχεθείσες υπηρεσίες (υπηρεσίες παροχής γευμάτων), κατά το χρονικό διάστημα 20/02/2018 - 19/09/2018, σε δώδεκα χιλιάδες διακόσιες πενήντα πέντε (12.255) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 96.270,55€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 23.104,93€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ήτοι 46.209,86€ (23.104,93 x 200%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, περί υποτροπής, καθόσον διαπιστώθηκε από προγενέστερους ελέγχους η διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 29/08/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων – Ε.Λ.Π.) στα πλαίσια επεξεργασίας κατασχεμένου υλικού από προγενέστερο έλεγχο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αριθ...../...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
2. Παραβίαση της υποχρέωσης ειδικής και πλήρους αιτιολογίας.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης ειδικής και πλήρους αιτιολογίας επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τη υπό κρίση φορολογική περίοδο (01/01/2018-31-12-2018), ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.» Στο **άρθρο 5**, ότι : «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..... 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.» Στο **άρθρο 12**, 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. Στο **άρθρο 13**, ότι : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) ... δ)»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1220/31-12-2012 και συγκεκριμένα του άρθρου 9 (**Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών. Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά**), ορίζεται ότι : « Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

9.1.5. Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου.

9.1.6. Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

9.1.7. Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.

9.1.8. Δεν επιτρέπεται με κανέναν τρόπο η πώληση ή η μεταβίβαση ΦΗΜ εφοδιασμένων με λογισμικό εστιατορίου σε καταστήματα μη εστίασεως.

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ – ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία ή επιχείρησης

2.Διεύθυνση

3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα

4.ΑΦΜ και

5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.

6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.

7.Ημερήσιος αύξων αριθμός νόμιμης απόδειξης εσόδου

8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης

9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής, όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους

11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους

12.Ο αριθμός του τραπεζιού.

13.Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας – σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού.

14.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη **ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.**

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.3.1. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία.

9.3.2. Στην Τελική Φορολογική Απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και «ΛΗΞΗ ΤΕΛΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία:

1.Επωνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδεύματά ή επιχείρησης

2.Διεύθυνση

3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα

4.ΑΦΜ

5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ.

6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί.

7.Ημερήσιος αύξων αριθμός φορολογικής απόδειξης εσόδου

8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης

9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους

11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%. 13%, 23%, 36% ή 0% , στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους

12.Το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

13.Ο αριθμός του τραπεζιού.

14.Ο συνολικός αριθμός των παραγγελιών για το συγκεκριμένο τραπέζι.

15.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού

9.3.3. Οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο

9.4. Αποτύπωση Επιστροφών σε ΦΗΜ εστιατορίου

9.4.1. Στους ΦΗΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, τα ημερήσια σύνολα αλλά και τα προοδευτικά – αθροιστικά των επιστροφών – ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ». Για το σκοπό αυτό τα ημερήσια συνολικά ακαθάριστα ποσά εσόδων των επιστροφών / ακυρώσεων σερβιρισθέντων ειδών, ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη με την διαδικασία έκδοσης του δελτίου «Ζ».

9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης.»

Επειδή, με το Αρ. πρωτ.: **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015** έγγραφο, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014). Ειδικότερα, διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι : «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, 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 στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Πρόκειται για νομική οντότητα που λειτουργεί με τη μορφή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, παρέχοντας υπηρεσίες παροχής γευμάτων από εστιατόριο – καφέ με

διεύθυνση έδρας επί της οδού & στη
Αρχικά συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβη, στις 19/9/2018, στην έδρα της επιχείρησης, προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση χρησιμοποιούσε φορολογικό μηχανισμό (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων -Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) με αριθμ. μητρώου, με δύο τερματικά. Από το τερματικό που εξυπηρετεί το χώρο του αρτοποιείου, για τις πωλήσεις άρτου, ειδών ζαχαροπλαστικής, κλπ, σε διερχόμενους πελάτες, εκδίδεται Α.Λ.Π. με την κάθε πώληση. Από το τερματικό που εξυπηρετεί τα τραπέζια της επιχείρησης (καφέ – ποτά – φαγητά), εκδίδεται με την παράδοση των αγαθών, σημασμένο φορολογικό στοιχείο με τίτλο «παραγγελία», το οποίο επείχε τη θέση προσωρινής απόδειξης και στη συνέχεια με το κλείσιμο του λογαριασμού, εκδίδεται η τελική απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο δελτίο αποστολής. Κατά τον έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων «παραγγελιών» και την αντιστοίχιση αυτών με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, παρατηρήθηκε ότι σε πολλές περιπτώσεις υπήρχε έκπτωση επί της τελικής αξίας που αναγραφόταν στις αποδείξεις λιανικής, χωρίς αυτή η έκπτωση να αναφέρεται και στα στοιχεία των παραγγελιών τα οποία παραδίδονταν στους πελάτες. Έτσι διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση είκοσι μία (21) αποδείξεων με συνολικό ποσό ανακρίβειας ύψους 77,71 € καθώς και η μη έκδοση επτά (7) Α.Λ.Π. σε ισάριθμους πελάτες. Το συνεργείο ελέγχου, αφού σημείωσε τις ως άνω παραβάσεις, προχώρησε σε κατάσχεση ενός ψηφιακού δίσκου (CD), ο οποίος περιλαμβάνει αρχεία από το με αριθμ. μητρώου Φορολογικό Μηχανισμό.

Ο παρόν έλεγχος, ο οποίος αποτελεί συνέχεια του ως άνω ελέγχου, διενεργήθηκε στα πλαίσια επεξεργασίας του κατασχεμένου υλικού. Από την επεξεργασία αυτή, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση του ως άνω Φ.Η.Μ. προβαίνει στην έκδοση των παρακάτω σημασμένων φορολογικών στοιχείων :

- Παραγγελιών
- Αποδείξεων Λιανικής
- Αποδείξεων Αυτοπαραδόσης
- Ειδικών Ακυρωτικών Στοιχείων
- Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής

Κατά την ελεγχόμενη περίοδο (20/2/2018-19/09/2018) εκδόθηκαν συνολικά:

1. 24.879 δελτία Παραγγελίας
2. 31.520 Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης από τις οποίες οι 13.455 εκδόθηκαν από το τερματικό του αρτοποιείου για πωλήσεις που δεν σερβιρίστηκαν σε κάποιο τραπέζι και οι 18.065 για πελάτες οι οποίοι σερβιρίστηκαν σε κάποιο τραπέζι της επιχείρησης, εκ των οποίων οι 60 ακυρώθηκαν με Ειδικό Ακυρωτικό στοιχείο.
3. 157 Αποδείξεις Αυτοπαραδόσης
4. 204 Ειδικά Ακυρωτικά Στοιχεία
5. 86 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής.

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι σε 12.255 περιπτώσεις πελατών, οι οποίοι είχαν σερβιριστεί στα τραπέζια της επιχείρησης, είχαν εκδοθεί Αποδείξεις Λιανικής στις οποίες είχε γίνει έκπτωση της τάξης του 99% επί της αρχικής αξίας (12.177 Αποδείξεις ή ποσοστό 99,36% αυτών με έκπτωση άνω του 98% και 78 Αποδείξεις ή ποσοστό 0,64% αυτών με έκπτωση κάτω του 98%). Συγκεκριμένα, ενώ στην «Παραγγελία» που εκδίδεται με την παράδοση των αγαθών και παραδίδεται στον πελάτη, δεν αναγράφεται έκπτωση επί των συμπεριλαμβανομένων αγαθών σε αυτή, στην «Απόδειξη Λιανικής» γινόταν έκπτωση συνήθως της τάξης του 99% επί της αρχικής αξίας. Το ποσοστό πελατών της επιχείρησης που σερβιρίστηκαν στα τραπέζια της επιχείρησης και στους οποίους έγινε εκ των υστέρων έκπτωση επί της αξίας της απόδειξης, ανέρχεται στο 67,87%, δηλαδή περίπου, στους 2 από τους 3 πελάτες που σερβιρίστηκαν στα τραπέζια της επιχείρησης, γινόταν έκπτωση της τάξης του 99%, σε αντίθεση με αυτούς που αγόραζαν τα προϊόντα και αποχωρούσαν και στους οποίους δεν γινόταν καμία έκπτωση.

Επειδή ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, απέδειξε την ανακρίβεια των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τα παρακάτω στοιχεία :

1. Τον προγενέστερο έλεγχο που διενήργησε στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης (κατά την 19/09/2018), από τον οποίο, δε διαπιστώθηκε κάποια προωθητική δράση της επιχείρησης που να προσφέρει εκπτώσεις στους πελάτες της. Δεν υπήρχε αναγραφή, επί των τιμοκαταλόγων και επί του καταστήματος σε αναρτημένη πινακίδα χορήγησης εκπτώσεων με συγκεκριμένα ποσοστά.
2. Το γεγονός ότι, κατά την επεξεργασία των κατασχεμένων στοιχείων, διαπίστωσε εκ των υστέρων εκπτώσεις οι οποίες διενεργούνταν καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και σε όλες τις ημέρες και ώρες (είτε μεσημέρι, είτε απόγευμα, είτε βράδυ) κατά πολύ μεγάλα ποσοστά με μέσο όρο 98,18%, πρακτική που αντίκειται στα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, αλλά και στα συναλλακτικά ήθη ομοειδών επιχειρήσεων,
3. Το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα επιχείρηση με τις εκπτώσεις που χορηγούσε (κατά μέσο όρο 98,18%) τιμολογούσε κάτω του κόστους σε σχέση με τα συνήθη λειτουργικά κόστη ομοειδών επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να εμφανίζει ζημίες κατά τα προηγούμενα έτη (για το ελεγχόμενο έτος οι ζημίες που δηλώθηκαν ανέρχονται σε 77.388,03€, για το έτος 2017 σε 155.149,24€, για το έτος 2016 σε 170.886,84€, για το έτος 2015 σε 143.037,10€ και για το έτος 2014 σε 43.758,48 €, με τις συσσωρευμένες ζημίες να ανέρχονται σε 590.219,69€ σύμφωνα με τη δήλωση ΦΕ Φορολογικού έτους 2018),
4. Το γεγονός ότι είχε εντοπίσει, κατά τον πρώτο έλεγχο στις 19/09/2018, ότι με το σερβίρισμα της παραγγελίας στον πελάτη, η επιχείρηση εξέδιδε και παρέδιδε σε αυτόν το Δελτίο Παραγγελίας με αναγραφόμενα όλα τα είδη της παραγγελίας, χωρίς όμως την αναγραφή έκπτωσης σε αυτό και μετά την αποχώρηση του πελάτη εξέδιδε την τελική Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, στην οποία και γινόταν εκ των υστέρων

έκπτωση επί των πωληθέντων ειδών.

Υπό τα δεδομένα αυτά, διαπίστωσε ότι σε δώδεκα χιλιάδες διακόσιες πενήντα πέντε (12.255) περιπτώσεις, χορηγήθηκαν πλασματικά εκ των υστέρων εκπτώσεις, καθώς η αξία των καταναλωθέντων από τους πελάτες της ελεγχόμενης αγαθών, όπως αυτή προκύπτει από τα είδη που αναγράφονταν στα εκδοθέντα Δελτία Παραγγελίας που συνόδευαν τις συγκεκριμένες παραγγελίες, σε συνδυασμό με την αξία αυτών, όπως αυτή αναγραφόταν στον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, υπολείπονταν σημαντικά της αξίας που αναγραφόταν στις εκδοθείσες για τα δελτία αυτά Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, με σκοπό αφενός μεν, να κλείνει το ανοιχτό δελτίο παραγγελίας, (καθώς αυτό είναι υποχρεωτικό από τη λειτουργία του προγράμματος εστιατορίου) αφετέρου δε, να αποκρύπτει συστηματικά τα φορολογητέα της έσοδα. Η απόκλιση αυτή κυμαινόταν κατά μέσο όρο σε ποσοστό 98,18%. Ο έλεγχος χαρακτήρισε τις δώδεκα χιλιάδες διακόσιες πενήντα πέντε (12.255) αυτές Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, ως ανακριβείς, με ποσό ανακρίβειας ανά απόδειξη, το ποσό της πλασματικής έκπτωσης που αναγραφόταν σε αυτή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Η ανακριβής αυτή αξία είναι η διαφορά μεταξύ της αξίας που προκύπτει από τα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας, όπως αυτά αποτυπώνονται και στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης προ έκπτωσης, μείον την συνολική αξία της εκδοθείσας απόδειξης μετά την έκπτωση. Η συνολική αξία των ανακριβώς εκδοθέντων Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης είναι 119.375,48€ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 96.270,55€ ΚΑΙ ΦΠΑ 24% 23.104,93€).

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):** «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 φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδόθηκαν σε τόσο χαμηλό ποσό, διότι εκ των υστέρων ζητήθηκε από τον πελάτη η έκδοση τιμολογίου. Ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον, από το υπ' αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφο παροχής οδηγιών, στις περιπτώσεις που, έχει λανθασμένα εκδοθεί απόδειξη λιανικής αντί για τιμολόγιο, μπορεί να γίνει χρήση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4308/2014, μπορεί δηλαδή να εκδοθεί πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης και στη συνέχεια τιμολόγιο για την ορθή απεικόνιση της συναλλαγής. Συνεπώς, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να εκδώσει τιμολόγιο μετά την έκδοση της Α.Λ.Π.. Κάτι τέτοιο όμως δεν προέκυψε, καθότι, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η έκδοση 12.255 αποδείξεων λιανικής πώλησης στις οποίες είχε γίνει έκπτωση της τάξης του 99% επί της αρχικής αξίας, ενώ κατά το ίδιο χρονικό διάστημα εκδόθηκαν μόνο 86 τιμολόγια.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι η πολιτική της εταιρίας βασίζεται στην ανάπτυξη σχέσεων εμπιστοσύνης και καλού κλίματος με τους πελάτες της, για το λόγο αυτό, συνηθίζει να παρέχει σε καθημερινή βάση είδη της επιχείρησης χωρίς αντίτιμο, ως προσφορά του καταστήματος. Ο ως άνω ισχυρισμός αβασίμως προβάλλεται, καθώς από την από 29/08/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η υποτιθέμενη έκπτωση «χορηγήθηκε» μόνο στους πελάτες που εξυπηρετούνται στα τραπέζια της επιχείρησης και στους οποίους με την εκτέλεση της παραγγελίας, παραδίδεται σημασμένο δελτίο Παραγγελίας. Έτσι μ' αυτό τον τρόπο, η επιχείρηση δεν είναι φορολογικά εκτεθειμένη κατά την διενέργεια πιθανού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Με την αποχώρηση του πελάτη, και αφού αυτός είχε πληρώσει το πλήρες αντίτιμο της παραγγελίας χωρίς τη λήψη της τελικής απόδειξης, γινόταν εκ των υστέρων η έκπτωση και εκδιδόταν η ΑΛΠ, στην οποία αναγραφόταν η έκπτωση. Απεναντίας, στους πελάτες που έπαιρναν μαζί τους την παραγγελία «take away», δεν γινόταν καμία έκπτωση, καθώς η ΑΛΠ εκδιδόταν άμεσα με την παράδοση των αγαθών, χωρίς δηλαδή τη διαμεσολάβηση δελτίου Παραγγελίας. Άλλωστε είναι ενδεικτικό το γεγονός, ότι από τις 13.455 ΑΛΠ που εκδόθηκαν για πωλήσεις «take away» δεν έγινε έκπτωση σε καμία ΑΛΠ, ενώ, από τις 18.005 ΑΛΠ που εκδόθηκαν για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν σε πελάτες που σεβριρίστηκαν στα τραπέζια της επιχείρησης έγινε έκπτωση στις 12.255 ΑΛΠ.. Πέραν όμως των παραπάνω, για την περίπτωση της χορήγησης έκπτωσης για την προσφορά δωρεάν ειδών, θα έπρεπε η επιχείρηση, να εκδώσει Απόδειξη Αυτοπαράδοσης, αξίας ίση της τιμής κόστους του συγκεκριμένου προϊόντος, μέσω του Η/Υ που χρησιμοποιούσε για την έκδοση Φορολογικών Στοιχείων, δυνατότητα την οποία αξιοποίησε σε 157 άλλες περιπτώσεις.

Επειδή, τέλος η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η ανακριβής έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης οφείλεται σε ακυρώσεις παραγγελιών, οι οποίες είναι ένα σύνηθες φαινόμενο για μία επιχείρηση, η οποία λειτουργεί σε καθημερινή βάση και δέχεται μεγάλο όγκο πελατών. Ο ισχυρισμός αυτός, επίσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η επιχείρηση χρησιμοποιούσε φορολογικό μηχανισμό (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) και κατάλληλο εμπορικό πρόγραμμα εστιατορίου, και ως εκ τούτου, είχε τη δυνατότητα νομίμως και διαφανώς να επιστρέφει είδη ή παραγγελίες λόγω ακυρώσεων με τη χρήση της ανάλογης λειτουργίας του φορολογικού μηχανισμού και να μην προβαίνει σε εκ των υστέρων εκπτώσεις για να αντιμετωπίσει τις ακυρώσεις παραγγελιών. Είναι αξιοσημείωτο δε, όπως προκύπτει από τη συνημμένη έκθεση ελέγχου, ότι οι ακυρώσεις, επί των πλείστον, έλαβαν χώρα, μισή με μια ώρα μετά την έκδοση των δελτίων Παραγγελιών, ενώ η ακύρωση της παραγγελίας θα πρέπει να είναι άμεση και να διενεργείται όταν διαπιστώνεται το λάθος ή η αποχώρηση του πελάτη. Εξάλλου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012, άρθρο 9 παρ.9.1.6, η επιστροφή / ακύρωση σεβριρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ. Σύμφωνα με το ίδιο άρθρο παράγραφος 9.2.3, κατά την έκδοση προσωρινών αποδείξεων (Δελτίων Παραγγελίας) σε ΦΗΜ με πρόγραμμα εστιατορίου, σε

περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ/ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, η ποσότητα, η αξία, και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού. Τέλος, με την παράγραφο 9.3.3 του ιδίου άρθρου, οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, αναγράφονται με σαφήνεια όλα τα στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, τα οποία καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου, η Πράξη περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης

διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο 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. Ενόψει της ως άνω αρχής, η φορολογική διοίκηση έχει – καταρχάς, δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58^A του ν. 4174/2013**, όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του [άρθρου 51](#) του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύουν από 25-07-2016, 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.

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 τις διατάξεις του ν. 4174/2013, θεσπίστηκε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, ώστε να αποφεύγονται αφενός, συμπτώματα διαφθοράς και αφετέρου, να δημιουργηθεί ένα κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, αλλά και να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της κάθε συναλλαγής, ήτοι, με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το υπό κρίση πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων (Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης – Α.Λ.Π.), για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (24%), για παρασχεθείσες υπηρεσίες (υπηρεσίες παροχής γευμάτων), κατά το χρονικό διάστημα 20/02/2018 - 19/09/2018, σε δώδεκα χιλιάδες διακόσιες πενήντα πέντε (12.255) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 96.270,55€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 23.104,93€, προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο, ως εκ τούτου, με βάση τα ανωτέρω, δε συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών αναλογικότητας, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη απόρριψη της από **24-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου σε €	Βάσει Απόφασης σε €
Υπ'αριθμ...../...../2019 πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58 ^Α παρ.1 φορολογικού έτους 2018	46.209,86	46.209,86

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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