



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.02.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 362

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», Α.Φ.Μ., 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. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 365.287,52 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε είκοσι εννέα χιλιάδες τριάντα οκτώ (29.038) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 721.936,97 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 173.264,84 € και μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε χίλιες πεντακόσιες τριάντα τέσσερις (1.534) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσβείσας καθαρής αξίας 39.078,71 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 9.378,89 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει, κατόπιν υποτροπής, τις κυρώσεις του πέμπτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από07.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας ως λόγο ότι είναι νομικώς αβάσιμο το συμπέρασμα του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης 29.038 ΑΛΠ λόγω εφαρμογής επί της αξίας αυτών έκπτωσης εκ μέρους της επιχείρησης και προς όφελος των πελατών καθώς και μη έκδοσης 1.534 ΑΛΠ λόγω επιστροφών πιάτων στην κουζίνα κατόπιν λάθους στις παραγγελίες.

- Το ποσοστό των αποδείξεων επί των οποίων χορηγήθηκαν εκπτώσεις είναι μόνο 23,32 %, κι ως εκ τούτου απέχει πολύ από το να χαρακτηριστεί εκτός των συνήθων μεγεθών της αγοράς.
- Το ποσοστό των εκπτώσεων επί του συνόλου του τζίρου απέχει επίσης παρασάγγας από το να θεωρηθεί ότι δεν συνάδει με τα συνήθη συναλλακτικά ήθη και τους κανόνες της αγοράς καθώς ανέρχεται μόνο σε ποσοστό 31,15%, ενώ στην αγορά υφίστανται διαρκείς εμπορικές εκπτώσεις σε ποσοστά 50% - 70%.
- Κατά την παρουσία του Συνεργείου Ελέγχου στους χώρους της την04.2018 και την09.2018 η επιχείρηση εξακολουθούσε να χορηγεί εκπτώσεις καθώς αυτή είναι η πάγια τακτική προς τους πελάτες.
- Οι εκπτώσεις λιανικών είναι κυμαινόμενες και μεγαλύτερες εκπτώσεις πραγματοποιούνται όταν είναι μεγαλύτερος ο τζίρος κι όταν γίνονται προωθητικές ενέργειες της επιχείρησης (διαφήμιση).

- Τις βραδινές ώρες γίνονται μεγαλύτερες εκπτώσεις για την προσέλκυση πελατών, με σκοπό την πώληση των τελευταίων έτοιμων προϊόντων.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται 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... 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων

γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 40 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του Ν 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1988, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών... 5. Οι επιτηδευματίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), που εκδίδουν τα στοιχεία του Κώδικα αυτού με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή υποχρεούνται για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων αυτών στη χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται προαιρετικά και για τα βιβλία του Κώδικα αυτού που τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι ιδιότητες, τα τεχνικά χαρακτηριστικά των ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης ή άλλου τρόπου διασφάλισης των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων και των

στοιχείων, το περιεχόμενο αυτών, ο χρόνος, ο τρόπος τήρησης ή έκδοσης, διαφύλαξης και αποθήκευσης τους, καθώς και τα βιβλία ή τα στοιχεία που εξαιρούνται...».

Επειδή, με το άρθρο 9^α παρ. 2 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «Όπου αναφέρεται στο νόμο αυτόν και στις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού ή στις τεχνικές προδιαγραφές η φράση "ηλεκτρονικές ταμειακές μηχανές" ή "φορολογικές ταμειακές μηχανές" νοείται η φράση "φορολογικοί μηχανισμοί". Ειδικά στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 1 νοούνται οι "φορολογικοί μηχανισμοί - φορολογικές ταμειακές μηχανές" έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών. Ως φορολογικός μηχανισμός χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα, το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά, τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές και διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου αυτού».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιάτοριου, διαχείρισης ανοικτών τραπεζιών. Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά... **9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιάτοριου.** **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 επιτηδεύματός ή επιχείρησής 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 εστιάτοριου, 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 Εστιάτοριου.** **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.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδευματία 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 τραπέζιού. 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, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 και 4174/2013, η προσφεύγουσα:

- Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο .../07/2017 – .../09/2018, εξέδωσε 29.038 αποδείξεις με πλασματικές εκ των υστέρων εκπτώσεις. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (ηλεκτρονικών αρχείων *a.txt) τα οποία αποτελούν τα αποθηκευμένα αντίγραφα των φορολογικών αποδείξεων των Φορολογικών

Ηλεκτρονικών Μηχανισμών που εγγράφηκαν στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων (ΠΜΗΑΔ), του με ΑΜ FGB..... ΕΑΦΔΣΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εφάρμοσε πλημμελώς τις διατάξεις της παρ. 9.2.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1220/2012, καθώς σε όλα τα δελτία παραγγελίας που εκδόθηκαν, αναγράφονται οι συνολικές αξίες των ειδών κάθε σερβιρίσματος, ενώ από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των δελτίων παραγγελίας και των αποδείξεων λιανικής πώλησης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει σημαντικές εκπτώσεις τόσο σε αριθμό φορολογικών στοιχείων όσο και σε αξία επί του αρχικού αναγραφόμενου ποσού.

- Ειδικότερα, από07.2017 έως 31.12.2017 εξέδωσε 15.266 ανακριβείς αποδείξεις με συνολική ανακριβή αξία έκδοσης 488.535,48 €. Πιο συγκεκριμένα η συνολική αξία των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας για τις εν λόγω αποδείξεις ήταν 562.635,98 €, ενώ η αξία των εκδοθέντων αποδείξεων ήταν 74.100,50 €, δηλαδή οι αποδείξεις εκδόθηκαν με μέσο όρο ποσοστού έκπτωσης 86,83 % $\{(74.100,50 \text{ €} - 562.635,98 \text{ €})/562.635,98 \text{ €}\}$, ήτοι μόλις στο 13,17% (74.100,50 €/562.635,98 €) της αξίας των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας.

Από 01.01.2018 έως09.2018 εξέδωσε 13.772 ανακριβείς αποδείξεις με συνολική ανακριβή αξία έκδοσης 406.666,36 €. Πιο συγκεκριμένα η συνολική αξία των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας για τις εν λόγω αποδείξεις ήταν 548.939,38 €, ενώ η αξία των εκδοθέντων αποδείξεων ήταν 142.273,02 €, δηλαδή οι αποδείξεις εκδόθηκαν με μέσο όρο ποσοστού έκπτωσης 74,08 % $\{(142.273,02 \text{ €} - 548.939,38 \text{ €})/548.939,38 \text{ €}\}$, ήτοι μόλις στο 25,92 % (142.273,02 €/548.939,38 €) της αξίας των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας.

Περαιτέρω από07.2017 έως 31.12.2017 ακύρωσε 376 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με συνολική μη εκδοθείσα αξία 12.161,45 € και από 01.01.2018 έως09.2018 ακύρωσε 1.158 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με συνολική μη εκδοθείσα αξία 36.296,15 €.

- Η αρμόδια φορολογική αρχή κατά τον επιτόπιο έλεγχο επιπροσθέτως διαπίστωσε ότι δεν υφίστατο πουθενά αναρτημένη πινακίδα, όπου να αναφέρεται η χορήγηση εκπτώσεων ή ειδικών τιμών, ούτε αυτό αναγραφόταν στον τιμοκατάλογο της επιχείρησης, ενώ στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης αναφέρονταν εκπτώσεις μόνο σε συγκεκριμένα είδη και συγκεκριμένες ημέρες στη διάρκεια του έτους και με συγκεκριμένα ποσοστά εκπτώσεων. Η υπεύθυνη της επιχείρησης κ. Ρωμούδη Μικαέλα ανέφερε ως προωθητική ενέργεια της επιχείρησης, τη χορήγηση εκπτώσεων 10% και 20% με την μέθοδο της επίδοσης συγκεκριμένων καρτελών που εναποτίθεντο στα τραπέζια. Από την επεξεργασία των κατασχεμένων αρχείων a.txt βρέθηκαν υψηλές εκπτώσεις και σε λογαριασμούς με χαμηλή αξία και σε λογαριασμούς για τραπέζια όπου δεν είχε γίνει κατανάλωση οίνου και περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι οι αξίες των φαγητών διαφέρουν μετά την χορήγηση εκπτώσεων

από παραγγελία σε παραγγελία κατά τις ίδιες ώρες, η δε αξία τους μετά την χορήγηση των εκπτώσεων δεν συνάδει με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής αλλά και τα συναλλακτικά ήθη καθώς ο μέσος όρος των εκπτώσεων αυτών αγγίζει το 77,91 %.

- Εν συνεχεία, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται πελάτες λιανικής οι οποίοι αγοράζουν το φαγητό τους για μη επιτόπια κατανάλωση (TAKE AWAY) από το ταμείο της επιχείρησης όπου εκδίδονται απευθείας αποδείξεις λιανικής χωρίς προγενέστερη έκδοση δελτίων παραγγελίας και στις περιπτώσεις αυτές είτε δεν χορηγούνται εκπτώσεις είτε χορηγούνται εκπτώσεις οι οποίες είναι πολύ μικρότερες από τις αντίστοιχες εκπτώσεις που γίνονται σε αυτούς που κάθονται στο τραπέζι. Ενδεικτικά, αναφέρονται:

α) η ΑΛΠ που εκδόθηκε στις01.2018 – ... και αφορά πώληση take away όπου χορηγήθηκε έκπτωση 10% σε όλα τα πωληθέντα είδη, ενώ την ίδια μέρα στις ... σε παρέα πελατών που εξυπηρετήθηκε εντός του καταστήματος και για το σερβίρισμα εκδόθηκαν τα δελτία παραγγελίας ..., ... και ... και εκδόθηκε η ΑΛΠ στις ... χορηγήθηκε έκπτωση 84,14%,

β) η ΑΛΠ που εκδόθηκε στις01.2018 – ... και αφορά πώληση take away όπου χορηγήθηκε έκπτωση 10% σε όλα τα πωληθέντα είδη, ενώ την ίδια μέρα στις ... σε παρέα πελατών που εξυπηρετήθηκε εντός του καταστήματος και για το σερβίρισμα εκδόθηκε το δελτίο παραγγελίας ... και εκδόθηκε η ΑΛΠ ... στις ... χορηγήθηκε έκπτωση 73,06%.

Τα παραπάνω καταδεικνύουν:

α) ότι η επιχείρηση κάνει χρήση των μεγάλων εκπτώσεων μόνο στις αποδείξεις που «κλείνουν» με δελτία παραγγελίας (ο πελάτης εξοφλεί την οφειλή του με βάση το προσκομισθέν έντυπο ανάλυση λογαριασμού και εν συνεχεία η προσφεύγουσα προβαίνει σε εκ των υστέρων μεγάλες εκπτώσεις),

β) ότι δεν υπάρχει σταθερή πολιτική εκπτώσεων, ενώ καταρρίπτουν τον ισχυρισμό της επιχείρησης ότι οι μεγάλες εκπτώσεις γίνονται σε συγκεκριμένα είδη φαγητών, ποτών και αναψυκτικών, καθώς αυτές εμφανίζονται σε όλα τα είδη που περιλαμβάνονται στην απόδειξη.

Επειδή, όλες οι αποδείξεις που «κλείνουν» δελτία παραγγελίας εκδίδονται από την επιχείρηση άμεσα μετά την αποχώρηση του πελάτη καθώς για να ξαναχρησιμοποιηθεί το ίδιο τραπέζι θα πρέπει να κλείσει η προηγούμενη παραγγελία με την έκδοση απόδειξης λιανικής και επιπλέον σε περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου, η επιχείρηση αν δεν έχει εκδώσει την απόδειξη λιανικής τότε θα υποπέσει σε παράβαση μη έκδοσης. Όπως διαφαίνεται από τον έλεγχο, ο πελάτης πλήρωνε το σύνολο της αξίας που προέκυπτε από το έντυπο με τίτλο «ανάλυση λογαριασμού» στο οποίο επισυναπτόταν το δελτίο παραγγελίας που προφανώς θεωρούσε ως το νόμιμο παραστατικό και αφού αποχωρούσε, η επιχείρηση εξέδιδε κατά το δοκούν μειωμένη απόδειξη. Σε κάθε περίπτωση, δηλαδή, το εκδοθέν έντυπο με τίτλο «ανάλυση λογαριασμού» αντικαθιστούσε παρανόμως τη νόμιμη απόδειξη.

Επειδή, σύμφωνα με καταγγελία που εξέτασε η φορολογική αρχή, στις03.2018 ο πελάτης – καταγγέλλον επισκέφθηκε το εστιατόριο της προσφεύγουσας, ζήτησε τον λογαριασμό, αλλά του παραδόθηκε μόνο το σημασμένο με ΕΑΦΔΣΣ δελτίο παραγγελίας με αρ. ..., που περιέγραφε τα είδη που καταναλώθηκαν, την τιμή μονάδος του κάθε είδους και ένα άλλο έντυπο με τίτλο «ανάλυση λογαριασμού» που περιλάμβανε αναλυτικά τα είδη που είχαν καταναλωθεί και τη συνολική αξία αυτών που ήταν 22,45 €, αλλά δεν του παραδόθηκε απόδειξη λιανικών συναλλαγών. Από τη διενεργηθείσα αντιπαραβολή των εκδοθέντων στοιχείων της03.2018 διαπιστώθηκε ότι για την συγκεκριμένη περίπτωση είχε εκδοθεί μεν απόδειξη λιανικών συναλλαγών με αριθμό ..., πλην όμως η αξία αυτής ήταν 12,00 € και όχι 22,45 € όπως προέκυπτε από το με αρ. ... δελτίο παραγγελίας, ο δε καταγγέλλον πλήρωσε το αντίτιμο (που αναγραφόταν στην «ανάλυση λογαριασμού»), χωρίς να λάβει το νόμιμο παραστατικό (απόδειξη λιανικών συναλλαγών) κατά την αναχώρησή του.

Επειδή, όσον αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι αφορούν επιστροφές πιάτων στην κουζίνα λόγω λανθασμένων παραγγελιών ή εσφαλμένης εκτέλεσης, όλα τα παραστατικά τα οποία εξέδωσε η προσφεύγουσα είχαν τον τίτλο «ειδικό ακυρωτικό στοιχείο» αναγράφοντας τον αριθμό της απόδειξης λιανικής πώλησης την οποία ακύρωναν. Οι ακυρώσεις δεν αφορούσαν μόνο ένα είδος ή κάποια είδη της παραγγελίας αλλά ολόκληρη την παραγγελία και μάλιστα σε πολλές περιπτώσεις ακυρώνονταν παραγγελίες για τις οποίες εκδίδονταν περισσότερα δελτία παραγγελίας.

Επειδή, από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα διενεργούσε, σε οποιαδήποτε ώρα της ημέρας και καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας του καταστήματος, εκπτώσεις συστηματικά και κατ' εξακολούθηση σε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, που δεν δικαιολογείται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές. Συνεπώς, είναι φανερό ότι υφίσταται προφανής δυσαναλογία μεταξύ της αξίας των εκδοθεισών αποδείξεων και των δελτίων παραγγελίας. Η προσφεύγουσα εισέπραττε το συνολικό αντίτιμο που αναγραφόταν παρατύπως στα δελτία παραγγελίας και κατά παράβαση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 και στη συνέχεια εξέδιδε τις σχετικές αποδείξεις, αφού προηγουμένως διενεργούσε έκπτωση, με αποτέλεσμα στο διάστημα07.2017 –09.2018 να εκδώσει από την με ΑΜ FGB..... ΦΤΜ, ανακριβώς 29.038 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σε ισάριθμες περιπτώσεις, συνολικής ανακριβούς καθαρής αξίας 721.936,97 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 173.264,84 € και να μην εκδώσει (1.534) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών σε ισάριθμες περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείας καθαρής αξίας 39.078,71 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 9.378,89 €.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της ανακρίβειας των 29.038 εκδοθεισών αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με υπερβάλλουσα έκπτωση και της μη έκδοσης 1.534 αποδείξεων λιανικών συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί νομικής αβασιμότητας ως προς το πόρισμα του ελέγχου για ανακριβή έκδοση αποδείξεων και μη έκδοσης αποδείξεων για όλους τους επιμέρους λόγους που αναφέρει, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 και 2018

Πρόστιμο	365.287,52 €
----------	--------------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.