



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1214

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520
Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με κύρια δραστηριότητα και έδρα, κατά της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης μίας (1) απόδειξης λιανικών συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) αξίας δύο (2,00) ευρώ άνευ Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 (παρ. 1 περ. ιε' και παρ. 2 η').

Το ως άνω επιβληθέν πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014, δυνάμει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Στις, ημέρα της εβδομάδας Κυριακή και ώρα 14:57μ.μ. διενεργήθηκε, από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος όπου και ζητήθηκε η εκδοθείσα απόδειξη λιανικής πώλησης από πελάτη της επιχείρησης, κατά την έξοδό του από το κατάστημα, για την εφημερίδα που μόλις είχε αγοράσει, ο οποίος και απάντησε ότι δεν είχε λάβει απόδειξη.

Οι ελεγκτές ζήτησαν και έλαβαν τη με νούμερο Α.Λ.Σ. αξίας 0,10 ευρώ και ώρα έκδοσης 14:58μ.μ. από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. (ν. 1809/1988) με αριθμό μητρώου την κίνηση «Χ» με τα σύνολα έως την ώρα 14:58μ.μ. καθώς και την κίνηση «Ζ» της προηγούμενης ημέρας.

Κατόπιν αυτών, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), διαπιστώθηκε η έκδοση μίας (1) Α.Λ.Σ. για πωληθέντα είδη (εφημερίδα), η οποία εκδόθηκε την 14.57 μ.μ. Σύμφωνα δε με επισήμανση του ελέγχου, η υπεύθυνη του καταστήματος άκουσε το διάλογο μεταξύ πελάτη-ελεγκτών και εξέδωσε εκ των υστέρων την Α.Λ.Σ.

Σύμφωνα με τα ως άνω, από τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδόσει μία (1) Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), σε έναν πελάτη για αγορά μίας εφημερίδας αξίας 2,00 ευρώ.

Για την προαναφερθείσα φορολογική παράβαση επιδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, την ίδια ημέρα, το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999. Επιδόθηκε επίσης ο με αριθμό Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Ο προσφεύγων κατέθεσε τις απόψεις του με το με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του.

Οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ προέβη στη σύνταξη της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) για το φορολογικό έτος 2022.

Εν συνεχεία η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εξέδωσε τη με αριθμό προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης προστίμου, προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τους εξής ισχυρισμούς:

- Τόσο η προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου όσο και η από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, βασίστηκαν αμφότερες σε εσφαλμένη εφαρμογή διάταξης Νόμου, επικαλούμενες ως προς την επιβολή της σχετικής κύρωσης την παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

- Η διαπίστωση και ο καταλογισμός της παράβασης, όπως περιγράφεται στην έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, στην οποία και εδράζεται η προσαλλόμενη πράξη, πάσχει από έκδηλη ασάφεια και έλλειψη τεκμηρίωσης.

- Η Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ δεν αξιολόγησε σε κανένα βαθμό τις απόψεις και τους ισχυρισμούς του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 23 § 1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 5§5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, στο άρθρο 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13- 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.

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 αγαθών, 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 19 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

8. Στην παράδοση εφημερίδων και περιοδικών που ενεργούν οι εκδοτικές και εισαγωγικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησης αυτών χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., 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:

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περ. ιε' και ιστ' της παρ. 1,....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ., 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, όσον αφορά το χρόνο έκδοσης του στοιχείου λιανικής πώλησης σε περίπτωση πώλησης αγαθών, αυτό εκδίδεται κατά το χρόνο παράδοσης (ή την έναρξη της αποστολής), κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 13 του Ν.4308/2014.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ ημέρα της εβδομάδας Κυριακή και ώρα 14:57μ.μ. στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ζητήθηκε η εκδοθείσα απόδειξη λιανικής πώλησης από πελάτη της επιχείρησης, κατά την έξοδό του από το κατάστημα, για την εφημερίδα που μόλις είχε αγοράσει, ο οποίος και απάντησε ότι δεν είχε λάβει απόδειξη.

Οι ελεγκτές ζήτησαν και έλαβαν τη με νούμερο Α.Λ.Σ. αξίας 0,10 ευρώ και ώρα έκδοσης 14:58 μ.μ., την κίνηση «Χ» με τα σύνολα έως την ώρα 14:58 μ.μ. καθώς και την κίνηση «Ζ» της προηγούμενης ημέρας.

Παράλληλα, διαπιστώθηκε η έκδοση μίας (1) Α.Λ.Σ. από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. στις 14.57 μ.μ. για πωληθέντα είδη (εφημερίδα), η οποία, κατά την από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, εκδόθηκε **κατά τη διάρκεια του εν λόγω ελέγχου** δεδομένου ότι η υπεύθυνη του καταστήματος άκουσε το διάλογο μεταξύ πελάτη-ελεγκτών και εξέδωσε εκ των υστέρων την Α.Λ.Σ.

Επειδή, στο έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 13549 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 13-6-2019 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ με Θέμα «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» αναφέρεται:

« Πέραν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα εξής:

ι. Στην περίπτωση κατά την οποία το συνεργείο ελέγχου εντοπίζει τη διενέργεια συναλλαγών εντός της επιχείρησης αναμένει διακριτικά (χωρίς να γίνει αντιληπτό) την έξοδο του πελάτη. Όταν ο πελάτης εξέλθει της επιχείρησης τα μέλη του συνεργείου ελέγχου κατευθύνονται αμέσως και ταυτόχρονα προς τον πελάτη και προς την επιχείρηση με σκοπό την διασφάλιση του αποτελέσματος (έκδοση του προβλεπόμενου παραστατικού)...»

Επειδή, από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε η έκδοση μίας (1) Α.Λ.Σ. από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. στις 14.57 μ.μ. για πωληθέντα είδη (εφημερίδα), ενώ η δεκάλεπτη Α.Λ.Σ. με νούμεροεκδόθηκε ένα λεπτό αργότερα, ήτοι στις 14.58 μ.μ.

Επειδή, από τα ως άνω αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν παρέχεται επαρκής αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δεν τεκμηριώνεται από τον έλεγχο ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, κατά την πώληση της επίμαχης εφημερίδας σε πελάτη της, δεν εξέδωσε απόδειξη λιανικών συναλλαγών και επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

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

Φορολογικό έτος 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., ποσό: 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.