



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 17/11/2023

Αριθμ.: 1064

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **29-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, με έδρα της ατομικής επιχείρησής της, την οδό και στην

....., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/**24-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 04-07-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**24.05.2023** **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α** παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης οκτώ (8) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Π.), από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε οκτώ (8) διαφορετικές παρέες πελατών, οι οποίοι είχαν σεβριστεί ποτά, συνολικής αξίας 38,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει, κατόπιν εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (για κάθε επόμενη μετά τη δεύτερη), την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

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

1. Η έκθεση ελέγχου πάσχει από σαφή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, καθώς εσφαλμένα αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι πρόκειται για «οκτώ διαφορετικές παρέες πελατών», ενώ στην πραγματικότητα πρόκειται για «οκτώ μεμονωμένους (διαφορετικούς) πελάτες».
2. Η προσβαλλόμενη πράξη, παραβιάζει την αρχή της χρηστής διοίκησης, καθότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι σε αρκετές περιπτώσεις, οι πελάτες πληρώνουν ξεχωριστά και μάλιστα άλλοι με μετρητά και άλλοι με κάρτα. Αυτό σημαίνει ότι μια τελική εκδοθείσα απόδειξη «Χ» ποσού, μπορεί να αφορά μεμονωμένο πελάτη, μέλος μιας παρέας και όχι υποχρεωτικά το σύνολο της παραγγελίας όλων των μελών της παρέας, ούτε οι περισσότερες της μιας αποδείξεις αφορούν υποχρεωτικά σε περισσότερες της μίας παρέας.

3. Τα πραγματικά περιστατικά δεν έλαβαν χώρα, όπως αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου και στην προσβαλλομένη πράξη. Από τις προσκομιζόμενες αποδείξεις αποδεικνύεται ότι εξέδωσε για οκτώ πελάτες του ίδιου τραπεζιού του καταστήματός της, δίπλα στην ταμειακή μηχανή, πριν από τον έλεγχο και συγκεκριμένα πριν οι ελεγκτές της δηλώσουν την ιδιότητά τους και πριν να της ζητηθεί από αυτούς η έκδοση της ενδεικτικής απόδειξης των 0,10€.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι : «1. 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, σύμφωνα με το άρθρο 5: «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματα της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο

αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8: «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24- 11-2014), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/ 1-8-2017): «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.2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. ...

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. ...7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4987/2022 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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, με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

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 διοικούμενου 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 στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ. 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».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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 υα 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 χυλίων (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 εγκύκλιο ΠΟΛ 1155/2016 διευκρινίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 58Λ, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις διάπραξης και διαπίστωσης της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις 17-12-2022, ημέρα Σάββατο και ώρα 22:15, διενήργησε έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) στην πόλη της Πρέβεζας, δυνάμει της υπ' αριθμ./2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 07/02/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε οκτώ (8) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. του ν. 1809/88 με αρ. μητρώου, ή οποιοδήποτε άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας «4,50»€, «4,00»€, «3,50»€, «6,00»€, «4,00»€, «6,00»€, «4,00», και «6,00» αντίστοιχα σε οκτώ διαφορετικές παρέες πελατών που κατανάλωναν επί τόπου ποτά. Μάλιστα από την ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει, ότι οι ελεγκτές με την είσοδό τους στο κατάστημα της προσφεύγουσας (καφετέρια) στη συμβολή των οδών & στην Πρέβεζα, αφού πρώτα γνωστοποίησαν την ιδιότητα τους, ζήτησαν από την υπεύθυνη της επιχείρησης να εκδώσει από τον φορολογικό μηχανισμό μία (1) ενδεικτική Α.Λ.Σ. αξίας 0,10 €. Η προσφεύγουσα αντί να εκδώσει και να προσκομίσει στον έλεγχο ότι της ζητήθηκε, εξέδιδε Α.Λ.Σ. για ποτά που είχαν σερβιριστεί και κατανάλωναν επί τόπου οι πελάτες. Αν και οι ελεγκτές ζήτησαν για δεύτερη φορά να εκδοθεί ενδεικτική Α.Λ.Σ., η προσφεύγουσα εξακολουθούσε να εκδίδει εκείνη την ώρα Α.Λ.Σ σε πελάτες που δεν είχε εκδώσει με την αιτιολογία «περιμένετε κύριε». Για την ακρίβεια των ανωτέρω, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, τόσο στο υπόμνημα της, όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, εξέδωσε τις με αριθ. ..., .. και ..., με ημερομηνία 17-12-2022 και ώρα σύμφωνα με την ταμειακή μηχανή 22:22' και τις με αριθ. ..., .. και .. με ημερομηνία 17-12-2022 και ώρα σύμφωνα με την ταμειακή μηχανή 22:23'. Η απόδειξη των 0,10 € που ζητήθηκε από τους ελεγκτές, ακολουθεί με Νο .. και χρόνο έκδοσης την 17-12-2022 και ώρα 22:23.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση του επιβληθέντος σε βάρος της προστίμου, προβάλλοντας ότι η πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει ακυρωτέα λόγω μη ύπαρξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την έκδοσή της,

επικαλούμενη ότι οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εισήλθαν στο κατάστημά της, τη χρονική στιγμή που ξεκίνησε και ήδη εξέδιδε τις αποδείξεις, και πριν της δηλώσουν την ιδιότητά τους, αυτή είχε σχεδόν ολοκληρώσει την έκδοση των Α.Λ.Σ. των πελατών της, γεγονός που αποδεικνύεται και από το χρόνο έκδοσης των προσκομιζόμενων αποδείξεων και της ενδεικτικής απόδειξης των 0,10€.

Επειδή, από τις διατάξεις που ορίζουν το χρόνο έκδοσης της απόδειξης, προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο αποτελεί ο χρόνος παράδοσης του προϊόντος, υπό την έννοια ότι μεταξύ των δύο αυτών γεγονότων (παράδοσης προϊόντος – έκδοσης απόδειξης), υπάρχει ταύτιση, που στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται, διότι σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου, κατά την είσοδο των ελεγκτών στο κατάστημα της προσφεύγουσας, που έλαβε χώρα στις 17/12/2022 και ώρα 22:15, οι πελάτες ήδη κατανάλωναν επί τόπου ποτά, χωρίς να έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποδείξεις, οι οποίες εκδόθηκαν σε χρόνο μεταγενέστερο και συγκεκριμένα επτά με οκτώ λεπτά αργότερα και αφού οι ελεγκτές επέδειξαν την ιδιότητά τους.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία και ειδικότερα :

- α) τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τις οποίες ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων συναρτάται με το χρόνο παράδοσης, αποστολής των εμπορευμάτων,
- β) την από 07/02/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – ΚΦΔ, της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία παρέχει την, κατά το άρθρο 171 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτή και σύμφωνα με την οποία η ακριβής ώρα εισόδου των ελεγκτών στο κατάστημα της προσφεύγουσας πραγματοποιήθηκε την 20:15, όπου διαπιστώθηκε ότι οκτώ (8) παρέες πελατών κατανάλωναν ήδη ποτά, για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις,
- γ) τις προσκομισθείσες αποδείξεις με αριθ. ..., .. και ..., και τις με αριθ. ..., .. και .. με ημερομηνία 17-12-2022 και ώρα 22:22' και 22:23', αντίστοιχα, ήτοι, μετά την παρέλευση επτά και οκτώ λεπτών από την είσοδο των ελεγκτών στο κατάστημα.
- δ) τη με αριθ. .. απόδειξη των 0,10 €, με χρόνο έκδοσης την 17-12-2022 και ώρα 22:23, κρίνεται ότι αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή, η τέλεση εκ μέρους της προσφεύγουσας, της παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, αξίας «4,50»€, «4,00»€, «3,50»€, «6,00»€, «4,00»€, «6,00»€, «4,00», και «6,00» αντίστοιχα σε οκτώ διαφορετικές παρέες πελατών που κατανάλωναν επί τόπου ποτά, χωρίς να έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποδείξεις.

Επειδή στην προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./24-05-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας για το φορολογικό έτος 2022 και την αντίστοιχη συμπροσβαλλόμενη από 07/02/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) των αρμόδιων ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, υπάρχει επαρκής αιτιολογία για την παράβαση που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, αναγράφονται οι διατάξεις των νόμων και γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών της

Έκθεσης Ελέγχου σε αυτή, ο επικαλούμενος από την προσφεύγουσα λόγος περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης Πράξης και της Έκθεσης Ελέγχου λόγω ελλιπούς αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί οκτώ μεμονωμένων (διαφορετικών) πελατών και όχι οκτώ παρεών πελατών και περί χωριστής πληρωμής, ουδεμία επίδραση ασκεί στη διαπίστωση της εν λόγω παράβασης και στο ύψος του επιβληθέντος προστίμου, ως εκ τούτου θα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελής.

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτέος, διότι η φορολογική διοίκηση, κατά δέσμια αρμοδιότητα οφείλει να προβεί στον καταλογισμό του προστίμου, κατόπιν διαπίστωσης των σχετικών προϋποθέσεων και παραβάσεων και, συνεπώς, δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ως άνω διοικητική αρχή.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **29-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπ' αριθμ./24-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022	1.000,00	1.000,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.