



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-1-2024

Αριθμός απόφασης:100

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : 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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **22-9-2023** ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΣΙΑ ΟΕ», με **Α.Φ.Μ.** με έδρα στις, κατά της με αρ. /..... /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 58Α του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.

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

Επί της από **22-9-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΟΕ», με **Α.Φ.Μ.**, 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 την με αρ./**27-7-2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.000,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αρθ. 58^Α του ΚΦΔ, λόγω 2^{ης} υποτροπής εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης για την ίδια παράβαση. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής αξίας 7,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου στις **30-6-2023, ημέρα Παρασκευή και ώρα 09:20** στην έδρα της προσφεύγουσας, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) δυνάμει της με αρ./**27-6-2023** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Α΄ Δ.Ο.Υ. Πειραιά. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, σε έναν εξερχόμενο πελάτη δεν είχε εκδώσει Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγής από τους εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για την πώληση αγαθών (φαγητό σε πακέτο) συνολικής αξίας 7,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Εσφαλμένο το πόρισμα του ελέγχου περί μη έκδοσης ΑΛΣ συνολικής αξίας 7,00€ καθώς το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε αμέσως μόλις έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών στον πελάτη της επιχείρησης. Η επιχείρηση πράγματι εξέδωσε Α.Λ.Σ. από την ταμειακή μηχανή στον εν λόγω πελάτη και δη την **Νο στις 09.20 π.μ.,** συνολικής αξίας **7,00 €** - επιμεριζόμενη σε επιμέρους ποσά των 2,50 €, 2,50 € και 2,00 € (**σχετ. Νο 2**). Άρα, μη νόμιμα καταλογίστηκε σε βάρος της η εν λόγω παράβαση, καθώς κατά τον χρόνο που παραδόθηκαν τα αγαθά προς τον πελάτη λιανικής, εκδόθηκε η συγκεκριμένη Α.Λ.Σ., χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι ο χρόνος παράδοσης συμπίπτει επακριβώς (09.20 π.μ.) με τον χρόνο εισόδου των ελεγκτών στην επιχείρηση και την έναρξη του ελέγχου. Ο έλεγχος δεν αναφέρει αν στον πελάτη της επιχείρησης είχαν ήδη παραδοθεί τα αγαθά (πακέτο) και επομένως έπρεπε να έχει λάβει το οικείο παραστατικό. Επίσης, δεν αναγράφεται, έστω και χωρίς την αναφορά του ονόματός του, αν ο έλεγχος ρώτησε αυτόν τον πελάτη αν έλαβε την απόδειξη και αν του ζητήθηκε να την επιδείξει.

2. Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης, ενόψει της παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης. Όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, η επιχείρηση σύννομα εξέδωσε την με Νο Α.Λ.Σ., αξίας 7,00 €, στον πελάτη της, εκπληρώνοντας στο ακέραιο τις φορολογικές της υποχρεώσεις. Ως εκ τούτου, η έκδοση της προσβαλλομένης αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης που επιβάλλει στα όργανα που ασκούν δημόσια εξουσία να μην δρουν καταχρηστικά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 12 του ν. 4308/2014** (ΕΛΠ) 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.**» Περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 13 του ν.4308/2014** ορίζεται: «**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 τη διάταξη της **παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ**, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, 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, στο άρθρο **169 παρ. 1 του ν. 2717/1999(ΚΔΔ)** ορίζεται ότι: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο» και στις **παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ίδιου νόμου** ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ** 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατόπιν της από 25-7-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) & ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), συνεπεία μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά, δυνάμει της με αρ./27-6-2023 σχετικής εντολής. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 25-7-2023 έκθεση ελέγχου, στις **30-6-2023** ημέρα Παρασκευή και **ώρα 09:20** διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Κατά την έναρξη του ελέγχου ζητήθηκε από τον έλεγχο η έκδοση ενδεικτικών Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών. Προς τούτο εκδόθηκε η με αρ. **ΑΛΣ αξίας 0,10€** και η με αρ. **ΑΛΣ αξίας 0.10€** από τις εν χρήσει ΦΗΜ με αρ. μητρώου και αντιστοίχως με ώρα έκδοσης αυτών **09:20**. Ακολούθως, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των πωληθέντων αγαθών (φαγητό) με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι σε έναν εξερχόμενο πελάτη δεν είχε εκδοθεί Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγής από τους εν χρήσει ΦΗΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για την πώληση αγαθών (φαγητό σε πακέτο) συνολικής αξίας 7,00€. Για την ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση εκδόθηκε και επιδόθηκε στον υπεύθυνο της επιχείρησης το υπ' αριθμ./30-6-2023 ΣΔΕ-Κλήση προς ακρόαση κατ' αρθ. 28 και 62 του ΚΦΔ μαζί με τον υπ' αριθμ./30-6-2023 Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επί των οποίων η προσφεύγουσα ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε εντός της τιθέμενης προθεσμίας. Για τη διαπιστωθείσα παράβαση επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. το προσβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 1.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 58Α παρ. 1' του ΚΦΔ, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή από το υποσύστημα μητρώου του TAXISNET προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας «.....» και για την παρακολούθηση των εργασιών της, σύμφωνα με τον ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα επικαλείται ότι το πόρισμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο καθόσον για τον εν λόγω πελάτη είχε ήδη εκδώσει την με αρ. ΑΛΣ στις 09:20 συνολικής αξίας 7,00€, επιμεριζόμενη στα επιμέρους ποσά των 2,50€, 2,50€ και 2,00€ (σχετ.2) και άρα μη νομίμως καταλογίστηκε σε βάρος της η αποδιδόμενη παράβαση. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει αντίγραφο της με αριθμό απόδειξης Νο, εκδοθείσας στις 30.06.2023 – ώρα 09.20. και αντίγραφο της με αριθμό απόδειξης Νο, εκδοθείσας στις 30.06.2023 – ώρα 09.20.

Επειδή ωστόσο αναφορικά με την με αρ. **ΑΛΣ (Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών)**, την οποία όπως επικαλείται εξέδωσε για την πώληση προϊόντων στον εν λόγω εξερχόμενο πελάτη στις 30-06-2023 και ώρα 09:20, εφόσον αυτή εκδόθηκε μετά την έκδοση της με αρ. **ενδεικτικής ΑΛΣ** του ελέγχου στις 30-06-2023 και ώρα 09:20 και η οποία ουδέποτε τέθηκε στη διάθεση του διενεργηθέντος ελέγχου, προκύπτει αφενός ότι εκδόθηκε μεταγενέστερα της έναρξης του ελέγχου, και συνεπώς δεν μπορεί να συσχετισθεί με την περίπτωση πώλησης αγαθών (φαγητό σε πακέτο) στον εξερχόμενο πελάτη για τον οποίο διαπιστώθηκε από τον επιτόπιο έλεγχο ότι δεν

είχε εκδοθεί η σχετική Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών κατά την παράδοση των αγαθών. Σε κάθε δε περίπτωση η επικαλούμενη με αρ. ΑΛΣ δύναται να αφορά άλλη συναλλαγή προς πελάτη και συνεπώς δεν μπορεί να αποτελέσει ικανό στοιχείο από την πλευρά της προσφεύγουσας για την απόδειξη του ισχυρισμού της ως προς την μη διάπραξη της αποδιδόμενης παράβασης περί μη έκδοσης στοιχείου αξίας για την πώληση αγαθού (φαγητό σε πακέτο).

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά καταγράφονται στην από 25-7-2023 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς η αποδιδόμενη παράβαση περί μη έκδοσης στοιχείου αξίας και ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένου πορίσματος του ελέγχου δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

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.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22-9-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... ΟΕ», με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** της με αρ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 58Α του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά,

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

Φορολογικό έτος 2023

Ως η υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 58Α του ΚΦΔ: **1.000,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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