



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/09/2024

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

Αριθμός απόφασης: 1957

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /27.03.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /27.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 18/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /27.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία (εστιατόριο), για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, σε τρεις περιπτώσεις συνολικής αξίας 41,50€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 4,77€), που διαπιστώθηκε σε επιτόπιο έλεγχο στις 16/12/2023, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι $4,77\text{€} \times 50\% < 250,00\text{€}$.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 16/02/2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη, μη νόμιμη και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη η προσβαλλόμενη πράξη. Τα σερβιρισμένα είδη παρασχέθηκαν δωρεάν διότι είχε κλείσει η κουζίνα και είχαν εκδοθεί στοιχεία αυτοπαράδοσης.
2. Η επιβολή προστίμου αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας, στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας, στην αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, που οφείλει να δρα χρηστώ.
3. Έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. 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 8 του ίδιου νόμου 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... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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... 8. 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 13 του ίδιου νόμου 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, με το άρθρο 40 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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.1809/1980, 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».

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 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών... 2.9. Νόμιμες αποδείξεις. 2.9.1. Ως νόμιμες αποδείξεις ορίζονται οι Αποδείξεις Εσόδου και τα Δελτία Ημερησίας Κίνησης «Ζ»... 2.9.4. Δεν επιτρέπεται σε φορολογική απόδειξη εσόδου, η διενέργεια και καταγραφή συναλλαγής (π.χ. πώληση) είδους με μηδενική ή αρνητική αξία...».

Επειδή, οι φορολογικοί μηχανισμοί καταλαμβάνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 των ΕΛΠ τις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών, τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και το τιμολόγιο που εκδίδεται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτη. Τα άλλα στοιχεία (τιμολόγια προς επαγγελματίες και οντότητες γενικά, δελτία αποστολής, εκκαθαρίσεις, αποδείξεις δαπάνης, αυτοπαράδοσης κ.λπ.) δεν είναι υποχρεωτικό να σημαίνονται μέσω του φορολογικού μηχανισμού (Δημ. Σταματόπουλος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση – Ερμηνεία, Εκδόσεις forin, σελ. 795 επ.).

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών

θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α) η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου, β) η ανάληψη από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κατά περίπτωση η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Π.7475/07.11.1986 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 791/13.11.1986) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον: πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986, διαθέτει αγαθό από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη, διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικό για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται: για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. 3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση. 4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος». καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία. 5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το φόρο λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. 6. Αν για τις αναγραφόμενες στην παράγραφο 1 πράξεις προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων έκδοση άλλου φορολογικού στοιχείου, (όπως τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης κτλ.), τότε αντί του ειδικού στοιχείου, μπορεί να εκδίδεται το φορολογικό αυτό στοιχείο. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος θα αναγράφεται στο στοιχείο χωριστά, θα υπάρχει σ' αυτό η ένδειξη: «Φ.Π.Α. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ» και θα υπογράφεται από το λήπτη και τον εκδότη του...».

Επειδή, με βάση τα ΕΛΠ (ν.4308/2014) δεν προβλέπεται πλέον έκδοση Απόδειξης Δωρεάν (σε αντίθεση με τις προγενέστερες διατάξεις των ΚΒΣ και ΚΦΑΣ), υπάρχει όμως η υποχρέωση έκδοσης Απόδειξης Αυτοπαράδοσης με βάση τα άρθρα 7 και 9 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπου οριοθετούνται τα θέματα που αφορούν πράξεις που θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και ως παροχή υπηρεσιών αντίστοιχα. Συγκεκριμένα, κατά πλάσμα δικαίου, και για τις ανάγκες του ΦΠΑ, ορισμένες πράξεις, περιοριστικά αναφερόμενες, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών και συνεπώς φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ, έστω και αν οι πράξεις αυτές γίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Οι πράξεις αυτές χαρακτηρίζονται με τον όρο αυτοπαράδοση (για τα αγαθά) ή ιδιοχρησιμοποίηση (για τις υπηρεσίες), με κυρίαρχο όρο πλέον την αυτοπαράδοση (αγαθών ή υπηρεσιών). Η αυτοπαράδοση και η υπαγωγή στο ΦΠΑ έχει άρρηκτη σχέση με το δικαίωμα που παρέχεται στον υποκείμενο στο ΦΠΑ, να εκπέσει άμεσα το ΦΠΑ με τον οποίο

επιβαρύνθηκαν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες ή τα πάγιά του, κατά την απόκτησή τους ή την παραγωγή τους. Τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αυτές βρίσκονται πλέον αποφορολογημένα στην επιχείρηση και για την διαφύλαξη των όρων ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων που παράγουν, εμπορεύονται ή παρέχουν τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες και δεδομένης της ουδετερότητας του φόρου (ΦΠΑ), επιβάλλεται η απόδοση του ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή κόστους αυτών. Ουσιαστικά δηλαδή, αυτό συμβαίνει όταν τα αγαθά αυτά εξέρχονται του όλου συστήματος του ΦΠΑ. Για τις αυτοπαραδόσεις εκδίδεται απόδειξη αυτοπαραδόσης ή άλλο στοιχείο αξίας, στο οποίο αναγράφεται ότι εκδίδεται ως απόδειξη αυτοπαραδόσης και αποδίδεται ο ΦΠΑ της τρέχουσας τιμής αγοράς ή του κόστους παραγωγής (Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 183).

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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...».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2049/2023 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την επιβολή των προστίμων του ΚΦΔ (Ν.4987/2022, Α' 206) και τυχόν λοιπών κυρώσεων (άρθρ. 13Α του Ν.2523/1997) σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών και μη έκδοσης απόδειξης ή άλλου φορολογικού στοιχείου για αυτοπαραδόση αγαθών και διευκρινίστηκε ότι: «I. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 (εφεξής ΕΛΠ) καθορίζουν το υποχρεωτικό περιεχόμενο των στοιχείων λιανικής πώλησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά, μεταξύ άλλων, ένδειξη για το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά... Επιπλέον στην παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, προβλέπονται τα κατά περίπτωση επιβαλλόμενα πρόστιμα σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ... II. Περαιτέρω με τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου αυτοπαραδόσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, ωστόσο οι περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται η έκδοση του ως άνω ειδικού στοιχείου ορίζονται με την υπουργική απόφαση Π.7475/791/7.11.1986 (Β' 791), που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Σημειώνεται ότι οι πράξεις αυτοπαραδόσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών δεν έχουν τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης, καθόσον είτε λείπει το στοιχείο του ανταλλάγματος ή/και ο αντισυμβαλλόμενος και θεωρούνται για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000, ως παράδοση αγαθών ή υπηρεσιών... IV. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τα πρόστιμα και οι κυρώσεις των ως άνω διατάξεων, δεν επιβάλλονται στις περιπτώσεις:... β) μη έκδοσης ειδικού στοιχείου αυτοπαραδόσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, καθόσον το εν λόγω ειδικό στοιχείο δεν αποτελεί παραστατικό πώλησης».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον

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, με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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 έκδοσή 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....».

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 έκδοσή 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 (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 16/02/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ, προκύπτει ότι στις 16/12/2023 και ώρα 23:30 ελεγκτές της ανωτέρω υπηρεσίας μετέβησαν στην επαγγελματική εγκατάσταση (εστιατόριο) της προσφεύγουσας εταιρείας και διενέργησαν μερικό επιτόπιο έλεγχο, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 3103/2023 εντολή του Προϊσταμένου της. Αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους έλαβαν την με α/α 114 και ώρα 23:43 ενδεικτική απόδειξη, συνολικής αξίας 0,50€. Κατά τον επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο των πωληθέντων και σερβιρισμένων ειδών μέσω του συστήματος παραγγελιοληψιών εστίασης (PDA) και των εκδοθέντων από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου DLF23..... διαπιστώθηκε η μη

έκδοση φορολογικού στοιχείου σε τρεις (-3-) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 15,50€, 15,50€ και 10,50€. Για την παράβαση αυτή συντάχθηκε η από 16/02/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ και διαβιβάστηκε στην αρμόδια για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης φορολογική αρχή.

Επίσης, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και κατά λαθεμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι, αφού η κουζίνα είχε κλείσει στις 23:00, προσφέρθηκαν δωρεάν προϊόντα που απέμειναν αδιάθετα για τα οποία ο υπεύθυνος του καταστήματος εξέδωσε αποδείξεις αυτοπαράδοσης για τα συγκεκριμένα είδη και πιο συγκεκριμένα την απόδειξη αυτοπαράδοσης Νο 4 καθαρής αξίας 4,67€ πλέον ΦΠΑ 0,82€, Νο 5 καθαρής αξίας 4,45€ πλέον ΦΠΑ 1,01€ και Νο 6 καθαρής αξίας 4,25€ πλέον ΦΠΑ 0,80€. Για τις εν λόγω αποδείξεις αυτοπαράδοσης με αξία όσο και το κόστος των αγαθών που προσφέρθηκαν δωρεάν δεν είχε λάβει γνώση η υπάλληλος που παρευρισκόταν κατά την ώρα του ελέγχου (23:30). Τις προαναφερθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε τόσο κατά το στάδιο της κλήσης προς ακρόασης στην ελεγκτική αρχή όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ δεν προκύπτουν εκείνες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που άγουν στη διασφάλιση του πορίσματος ελέγχου και συγκεκριμένα, ουδόλως καταγράφεται ότι ζητήθηκαν από τον έλεγχο όλα τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία ώστε να θεωρηθούν πριν την έναρξη των διασταυρώσεων. Επομένως, δεδομένου ότι οι προσκομισθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης φέρουν ώρα έκδοσης προγενέστερη της έναρξης του ελέγχου δεν υφίστανται εκείνα τα πραγματικά περιστατικά που δύνανται να συνθέσουν και να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, καθώς και έλλειψης αιτιολογίας προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προσβαλλόμενου λόγου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./18.04.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της υπ' αριθ./27.03.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. / 27.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2023**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 Ν.4987/2022	250,00€	0,00€	-250,00€

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

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.