



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/12/2017

Αριθμός Απόφασης: 2403

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ.Κώδικας : 54630  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.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).
  - β. Του άρθρου 11 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.)*»
  - 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 με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup>§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
5. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup>§1 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., 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 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 αριθμό ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup>§1 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **500,00€**, για το φορολογικό έτος 2017, λόγω μη έκδοσης, στις 16-03-2017, σε δύο περιπτώσεις αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για σερβιρισμένα είδη, μικτής αξίας 6,00€ έκαστη, από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αρ. μητρώου ΝΨ 14001336.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από ...../2017 έκθεσης προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 58<sup>Α</sup> εφαρμογής των διατάξεων των νόμων 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία συντάχθηκε βάσει των ελεγκτικών διαπιστώσεων του Τμήματος ερευνών Α6 της .....Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ....., όπως αυτές αποτυπώνονται στην από ...../2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν. 2859/2000 και ν. 4174/2013 της ως άνω υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. ....-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup>§1 του ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παράνομη η προσβαλλόμενη πράξη διότι δεν προηγήθηκε νόμιμη κλήση σε ακρόαση.
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος) και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.)
- 3) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων αποφάσεων λόγω ελλείψεως της προσήκουσας αιτιολογίας.
- 4) Παραβίαση της αρχής της ισότητας, της αρχής περί εφαρμογής του ευμενέστερου για το διοικούμενο κανόνα δικαίου και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Ν. 2690/99** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας): «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων

συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

**Επειδή**, στο άρθρο **28§1 του Ν. 4174/13** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση ο προσφεύγων αναιτιολόγητα υποστηρίζει ότι δεν του δόθηκε το δικαίωμα να εκφράσει τις απόψεις του σε ότι αφορά τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Την ημέρα του ελέγχου, στις ...../2017 οι υπάλληλοι του Τμήματος Έρευνας Α6 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης επέδωσαν στον προσφεύγοντα το με αριθ. ....2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε)- Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 ν. 4174/2013 & άρθρο 6 ν. 2690/99) καθώς και τον υπ' αρ. ....-2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου. Με το ανωτέρω σημείωμα ο προσφεύγων καλείτο εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου. Ο προσφεύγων, ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση, με αποτέλεσμα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ...., λαμβάνοντας υπόψη τις ελεγκτικές διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από ...../2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν. 2859/2000 και ν. 4174/2013, να εκδόσει την υπ' αρ. ....-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, συντάσσοντας την από ...../2017 έκθεση προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 58<sup>Α</sup> εφαρμογής των διατάξεων των νόμων 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

*Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.*

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο 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**, στο άρθρο **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**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «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 .....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12§§1, 7 & 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο. 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13§1 περιπτ. β' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) .... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 της **ΠΟΛ 1122/2009**: «Από την 1.7.2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης,

εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, [6] ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 και του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. ( π.δ. 186/1992), και παραδίδουν αυτές με την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας (σερβιρίσματος), αρχικής ή συμπληρωματικής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060347/648/ΠΟΛ.1183/17.8.1990 (Φ.Ε.Κ. Β' 561), κατά περίπτωση».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **58Α §1 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ως σήμερα: « 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.....»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση από τον επιτόπιο έλεγχο που διενήργησαν οι υπάλληλοι του Τμήματος ..... της .....Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... στις .....-2017 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δύο αποδείξεις λιανικών συναλλαγών μικτής αξίας 6,00€ και 6,00€ αντίστοιχα, σε ισάριθμες παρέες πελατών, οι οποίες την ώρα του ελέγχου είχαν ήδη σερβιρισθεί.

Η Δ.Ο.Υ ..... στη συνέχεια, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, συντάσσοντας την οικεία έκθεση προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013, επιβάλλοντας στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω διάπραξης της ίδιας παράβασης εντός της πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, η οποία αφορούσε στη μη έκδοση μιας (1) Απόδειξης Λιανικής Πώλησης βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013.

*Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι επαρκώς αιτιολογημένη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.*

## Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

**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).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

**Επειδή**, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

*Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών του Συντάγματος απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι.*

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ .....

### **ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### Φορολογικό έτος 2017

**Υπ' αρ. ....-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>A</sup> ν. 4174/2013**

<b>ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ</b>	<b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>
Μη έκδοση Απόδειξη Λιανικών Συναλλαγών σε δύο περιπτώσεις αξίας 6,00€ έκαστης.	500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.