



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9578520
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 24 /07/2015

Αριθμός απόφασης 3169

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανή προσφυγή της '.....', ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στη επί της, κατά της υπ' αρ./2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ . αρθρ. 54 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)

φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ/2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ αρθρ.54 Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3, τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου/15 ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, 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’ αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 4.500,00€ για το φορολογικό έτος 1/1/14- 31/12/14 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την Υποπαράγραφο Δ.2 άρθρο 9 περ. β και στ του ν. 4254/07-04-2014 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1§1 και 7§1 του ν.4093/2012.

Η παράβαση αυτή αφορά, την μη έκδοση από την προσφεύγουσα εννέα (9) αποδείξεων λιανικής συναλλαγής (πώλησης) από την εν χρήσει Η.Φ.Τ.Μ. και Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου και αντίστοιχα του ν. 1809/1988 ή από άλλο χειρόγραφο φορολογικό στοιχείο αξίας, για διάφορα ποτά, που είχαν ήδη σερβιριστεί σε εννέα μεμονωμένους πελάτες, συνολικής αξίας 96,00€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. α) και β)

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και της αριθμ./15 Έκθεσης Ελέγχου του ως άνω Προϊσταμένου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η επιβολή του προστίμου είναι παράνομη, διότι οι διατάξεις των άρθρων 1§1 και 7§1 του ν.4093/12 που δήθεν έχει παραβεί, έχουν καταργηθεί από 1^η Ιανουαρίου 2015.

- 2) Η προσβαλλομένη έκθεση ελέγχου αναφέρει επιγραμματικώς τις διατάξεις του Ν.4093/12 και του ν. 4174/13, καθιστώντας αυτή ανατιολόγητη, αφού δεν παρατίθενται επακριβώς και αναλυτικώς οι πραγματικοί λόγοι που οδήγησαν την Διοίκηση στην έκδοση της εν λόγω πράξης και στον καταλογισμό του προστίμου και ως εκ τούτου υπάρχει πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999.
- 3) Η προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι παντελώς ανατιολόγητη διότι δεν αποδεικνύεται η τέλεση των παραβάσεων αυτών και ως εκ τούτου αυτή είναι άκυρη και κατά συνέπεια άκυρη καθίσταται και η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου.
- 4) Οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, αντίκειται στο δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας και την αρχή της αναλογικότητας καθώς επιβάλλουν τον αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού του επιβλητέου προστίμου και
- 5) Ο ισχυρισμός που επικαλείται η φορολογική αρχή, ότι δεν εκδόθηκαν εννέα (9) αποδείξεις λιανικής πώλησης σε μεμονωμένους πελάτες για ποτά που σερβιρίστηκαν σε αυτούς, δεν ευσταθεί, καθόσον η προσφεύγουσα κατά την ημέρα διενέργειας του ελέγχου εξέδωσε όλα τα προβλεπόμενα από το νόμο φορολογικά στοιχεία αμέσως μετά την εκτέλεση (σερβίρισμα) κάθε μιας παραγγελίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) *υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών* ορίζεται ότι « Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παρ. 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/94, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων , έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ 1 του ν. 4093/2012 « Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα

μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§1 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1004/2013 του Υπουργού Οικονομικών, *Διασφάλιση συναλλαγών και διαφύλαξη δεδομένων* «..... Οι αποδείξεις λιανικής για την πώληση ή την παροχή υπηρεσιών του άρθρου 7 του παρόντος κώδικα , εκδίδονται υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικών ταμειακών μηχανών ή μηχανογραφικά με τη χρήση Η/Υ και με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ του ν.1809/1988(ΦΕΚ Α΄ 222) βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του νόμου αυτού.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:
Οι διατάξεις του παρόντος Κώδικα ισχύουν από 1.1.2013

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14§5 εδάφιο 1^ο του ν.4093/12(ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

§5. Οι διατάξεις των άρθρων 5,7 και 8 παύουν να ισχύουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51§§6 και 7 του Ν.4223/31-12-13 ορίζεται ότι: “Το πρώτο εδάφιο της παραγ. 5 του άρθρου 14 του ν.4093/2012 αντικαθίσταται ως εξής:

§ 6. Οι διατάξεις των άρθρων 5 και 8 καταργούνται. Οι διατάξεις του άρθρου 7 παύουν να ισχύουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2015.

§ 7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2014.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η επιβολή του προστίμου είναι παράνομη, διότι οι διατάξεις των άρθρων 1§1 και 7§1 του ν. 4093/2012 που δήθεν έχει παραβεί, έχουν καταργηθεί από 1^{ης} Ιανουαρίου 2015 είναι αβάσιμος, καθώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του άρθρου 7 § 1 του ν 4093/12 (μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης) συντελέστηκαν το φορολογικό έτος 2014 κατά το οποίο έχουν εφαρμογή οι εν λόγω διατάξεις .

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 εδάφιο 3^ο του 4174/13 προβλέπεται ότι:

«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»

Επειδή στη με αριθμ./2015 προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου με ευκρίνεια αναφέρονται οι διατάξεις των άρθρων που παραβιάστηκαν από την προσφεύγουσα και οι διατάξεις των άρθρων βάσει των οποίων επιβλήθηκε το πρόστιμο και εκδόθηκε η με αριθμό/15 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 δεν ισχύει.

Επειδή στη με αριθμ./2015 προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο “ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ- ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ” αναφέρεται ότι:

“ Έγινε έλεγχος των σερβιρισμένων τραπεζιών και των πελατών στο μπαρ και διαπιστώθηκε ότι σε εννέα πελάτες του μπαρ που είχαν σερβιριστεί με διάφορα ποτά συνολικής αξίας 96,00€, η κατανάλωση των οποίων είχε αρχίσει πριν την είσοδο της ομάδας ελέγχου στην επιχείρηση, δεν είχαν παραδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης από τις εν χρήσει Η.Φ.Τ.Μ.....

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που έγινε μεταξύ των στελεχών των ταινιών των ταμειακών μηχανών και των εκδοθέντων Α.Λ.Σ., διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε εκδώσει τις ανωτέρω Α.Λ.Σ. για τους ανωτέρω εννέα (9) μεμονωμένους πελάτες της στο μπαρ “

ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην παραπάνω έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής η αιτιολογία και δεν αποδεικνύεται η τέλεση των καταλογιζομένων παραβάσεων είναι αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 54 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την Υποπαράγραφο Δ.2 άρθρο 9 περ. β και στ του ν. 4254/07-04-2014) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της

αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Ν. 4174/2013 λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

Οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, καθιστούν τυπική την παράβαση της §1 περ. θ “δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία,” περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, «... όταν η ίδια φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί (σχετ.1040/2014ΣτΕ, 3474/2011 Ολομ., 2402/2010 ΣτΕ). Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι απορριπτέος και αβάσιμος.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169§1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1,4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/2015 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης "", Α.Φ.Μ.

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

Φορολογικό έτος 01/01- 31/12/14

Πρόστιμο άρθρου 54§ 1 περ. θ' και §2 περ. δ' του ν.4174/2103

Συνολικό ποσό : $9 \times 500 = 4.500,00\text{€}$

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99)