



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1600

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /100/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορ/κού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. /100/2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορ/κού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03.11.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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./100/2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00 € (2 x 2 x 250,00 €) για το φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' και §3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1θ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η παράβαση αφορά την μη έκδοση δύο (2) αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) της προσφεύγουσας εταιρείας από την εν χρήση Φ.Τ.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, που αφορά: α) σερβιρισμένα: 1 πιττάκι, 1 τζατζίκι, 3 κεμπάπ, 1 μπριτζόλα μοσχαρίσια, 2 μπύρες, 1 σαλάτα, 1 νερό, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 36,20 € και β) σερβιρισμένα: 1 σαλάτα ανθότυρο, 1 χωριάτικη, 1 τζατζίκι, 3 καλαμάκια χοιρινά, 1 νερό, συνολικής αξίας με ΦΠΑ 25,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περίπτωση α' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επιπλέον, σύμφωνα με την τελευταία σελίδα της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ. 766/2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου για ίδια παράβαση την 30.07.2014, συνεπώς τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί υποτροπής της παρ.3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ ως νομικώς πλημμελή, άλλως την μεταρρύθμισή της χωρίς την εφαρμογή των διατάξεων περί υποτροπής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής, καθώς i) στην πρώτη σελίδα αναγράφεται «Αριθμός Απόφασης: 380/100» χωρίς να μνημονεύεται το έτος, ενώ η ίδια «απόφαση» τιτλοφορείται και ως «Πράξη Επιβολής Προστίμου» και ii) δεν μνημονεύονται οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περί υποτροπής.
- Σύμφωνα με την αρχή της ευμενέστερης διάταξης, για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας και για τηρούντες απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνεται η πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) (ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) (κ') λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την

περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. 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».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ίσχυαν στις 13.08.2015 όταν διαπράχθηκε η εν λόγω παράβαση ίσχυαν τα εξής: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...] γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 καταργήθηκε η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ενώ με τις διατάξεις της παρ.8 του ίδιου άρθρου προστέθηκε μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58^Α. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

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. [...]»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύουν τα εξής: «1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Επειδή με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1252/20.11.2015 διευκρινίζονται τα εξής:

«η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις

παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 29.08.2017 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ διαπιστώθηκε ότι στις 13.08.2015 η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία δεν εξέδωσε δύο (2) αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) για σερβιρισμένα προϊόντα στο εν λόγω ψητοπωλείο συνολικής αξίας 36,20 € και 25,90 €, ενώ βάσει του συστήματος TAXIS και ELENXIS προέκυψε ότι είχε υποπέσει στην ίδια παράβαση και είχε εκδοθεί σε βάρος η υπ' αριθμ./2014 πράξη επιβολής προστίμου, συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./100 πράξη επιβολής προστίμου όπου εφαρμοζόμενων των ως άνω διατάξεων το πρόστιμο υπολογίζεται ως εξής: 2 (πλήθος παραβάσεων) x 2 (συντελεστής υποτροπής) x 250,00 € = 1.000,00 €.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας της πράξης, προκύπτει ότι στο σώμα αυτής αναγράφεται α) ο αριθμός της πράξης (η λέξη «Απόφασης» αντί «Πράξης» που ακολουθεί τη λέξη «Αριθμός» ουδόλως καθιστά αυτή πλημμελή), β) η πλήρης ημερομηνία έκδοσής της πάνω από την υπογραφή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γ) οι εφαρμοζόμενες διατάξεις, όπου στη δεύτερη σελίδα επεξηγείται και ο λόγος της υποτροπής αφού μνημονεύεται η παλαιότερη πράξη επιβολής προστίμου και η σχετική διάταξη του άρθρου 54§3 του Κ.Φ.Δ. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης και συγκεκριμένα, επιβολής προστίμου ίσου με το 50% του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τις μη εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης, αυτός κρίνεται αβάσιμος, καθώς η εν λόγω παράβαση διαπράχθηκε στις 13.08.2015, ήτοι πριν την εφαρμογή του ν. 4337/2015 (17.10.2015) συνεπώς

δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. αλλά ούτε και στις περιπτώσεις της παρ.1 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 καθόσον η παράβασή της δεν υπαγόταν στις διατάξεις του άρθρου 58 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): 1.000,00 € (2 x 2 x 250,00 €)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.