



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 05/09/2018

Αριθμός απόφασης: **3829**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της υπ' αριθμ. /22.03.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /22.03.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη 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 υπ' αριθμ./22.03.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 περί ΕΛΠ. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση εκατόν ογδόντα επτά (187) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών από την εν χρήσει ΦΤΜ, με αριθμό μητρώου, κατά το χρονικό διάστημα 03/01/2015 - 03/09/2015 για την πώληση αγαθών σε ισάριθμους ιδιώτες, συνολικής αξίας 10.531,13 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 06/04/2016 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, το συνεργείο ελέγχου, διενήργησε έλεγχο, την 04/09/2015, στο κατάστημα που διατηρεί ο προσφεύγων, όπου εντόπισε ένα ανεπίσημο βιβλίο (ημερολόγιο του 2015) στο οποίο περιγράφονταν αναλυτικά, ως προς το χρονικό διάστημα και τα ποσά, συναλλαγές της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα 03/01/2015 έως 03/09/2015, ανά ημέρα. Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν για τις συναλλαγές αυτές είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση του ανεπίσημου βιβλίου καθώς και των υπ' αριθμ./03.01.2015-/03.09.2015 δελτίων ημερήσιας κίνησης Ζ από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ.. Επίσης, παρελήφθη και υπεύθυνη δήλωση του προσφεύγοντος, στην οποία αναφέρεται ότι στο ημερολόγιο του 2015, το οποίο κατασχέθηκε, εμφανίζονται έσοδα λιανικής πώλησης αναλυτικά ανά ημέρα από 01/01/2015 έως 03/09/2015. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων του ανεπίσημου βιβλίου με τα δεδομένα των επίσημων στοιχείων προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα επτά (187) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών από την εν χρήσει ΦΤΜ, με αριθμό μητρώου, κατά το χρονικό διάστημα 03/01/2015 - 03/09/2015 για την πώληση αγαθών σε ισάριθμους ιδιώτες, με συνολική αποκρυβείσα αξία 10.531,13 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω προσαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

- Ενώ είχε ήδη δημοσιευθεί ο ν. 4446/2016, προέβη προς αποφυγή μακρόχρονων δικαστικών διενέξεων και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του στην υποβολή τροποποιητικής-συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδά του για το εν λόγω φορολογικό έτος κατά το ως άνω ποσό των 10.531,13 €, και στην αναμόρφωση των σχετικών δηλώσεων ΦΠΑ. Με την υποβολή των εν λόγω δηλώσεων και μέσω τη πληρωμής του αναλογούντος φόρου και του σχετικώς προβλεπόμενου στο νόμο προσθέτου φόρου λόγω

ανακριβείας, αποκαταστάθηκε πλήρως και καλύφθηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, με αποτέλεσμα να υφίσταται πεδίο εφαρμογής των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου 59 του ν. 4446/2016, οι οποίες προβλέπουν ρητά την πλήρη απαλλαγή του από οιαδήποτε διοικητική κύρωση σχετίζεται με την εν λόγω δηλωθείσα φορολογητέα ύλη.

- Ακόμη λοιπόν και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι έχει υποπέσει στην εν λόγω παράβαση, η οποία δεν καλύφθηκε μέσω της υποβολής δήλωσης του ν. 4446/2013, ακόμη και τότε η σχετική παράβαση δεν επισύρει πλέον σχετικό διοικητικό πρόστιμο δεδομένου ότι η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργήθηκε με την παρ. 3β του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015. Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι εφαρμοστέο τυγχάνει ως προς τις διοικητικές κυρώσεις το ευνοϊκότερο καθεστώς, η αποδιδόμενη παράβαση τυγχάνει πλέον ατιμώρητη και άρα η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ' του ν. 4174/2013:

«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:

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περ. γ' του ν. 4174/2013:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' 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»

Επειδή, όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«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 διαπίστωσης 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 4446/2016:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4499/2017 (ΦΕΚ Α' 176/21-11-2017) η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 (Α' 240) παρατάθηκε από τότε που έληξε μέχρι και τις 25.11.2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59§1 του ν. 4446/2016:

«1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν. 4174/2013 , και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.»

Επειδή στο Κεφάλαιο VII (Ζητήματα Ελέγχου) της ΠΟΛ. 1009/19.01.2017 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του Ν. 4446/2016 (Α' 240).» αναφέρονται τα εξής:

«3. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του Ν. 4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61§2 του ν. 4446/2016:

«Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, **εντός τριάντα (30) ημερών** από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας

καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος, την 04/09/2015, από κλιμάκιο ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον οποίο προέκυψε ότι δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα επτά (187) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών από την εν χρήσει ΦΤΜ, με αριθμό μητρώου, κατά το χρονικό διάστημα 03/01/2015 – 03/09/2015 για την πώληση αγαθών σε ισάριθμους ιδιώτες, με συνολική αποκρυβείσα αξία 10.531,13 €.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ, την 24/05/2017, την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, συμπληρώνοντας στον κωδικό 425 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» το ποσό των 24.268,16 €, το οποίο αναλύεται ως το ποσό που είχε δηλώσει στην αρχική δήλωση (13.737,03 €) πλέον την προκύψασα από τον έλεγχο αποκρυβείσα αξία (10.531,13 €). Η εν λόγω δήλωση εκκαθαρίστηκε την 22/11/2017 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, με τελικό χρεωστικό, ποσού 3.371,92 €, το οποίο παραμένει ανεξόφλητο.

Επειδή, επίσης, ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ, την 24/05/2017, α) την υπ' αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., 1^ο τριμήνου 2015, β) την υπ' αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., 2^ο τριμήνου 2015, και γ) την υπ' αριθμ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., 3^ο τριμήνου 2015, με τις οποίες δήλωσε την προκύψασα από τον έλεγχο αποκρυβείσα αξία (10.531,13 €), ως ακαθάριστα έσοδα. Οι εν λόγω δηλώσεις εκκαθαρίστηκαν την 24/05/2017 και το προκύψαν ποσό παραμένει ανεξόφλητο.

Επειδή, από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει προβεί σε ρύθμιση των ως άνω ποσών.

Επειδή, συνεπώς, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 61§2 του ν. 4446/2016, οι ως άνω υποβληθείσες δηλώσεις θεωρούνται ως μηδέποτε υποβληθείσες και ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθμ./22.03.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 2015: Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): **30.000,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.