



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/05/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 930

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Περιστερίου Αττικής, με έδρα στο, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου Αττικής, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 12.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 10 παρ. 3 περ. δ' ν. 1809/1988 ύψους 600,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 12.11.2019, της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 3 περ. δ' ν. 1809/1988.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός της, την τροποποίηση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι στην υπό κρίση περίπτωση πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο από 39,00 € έως 100,00 € κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 19 ν. 4174/2013, στην περίπτωση δε που αυτό δε γίνει δεκτό, πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 (πρόστιμο ύψους 195,00 €) ή πάντως να εφαρμοστούν τα όσα έγιναν δεκτά με τις υπ' αριθμ. 2050/2019 (Θεσσαλονίκη) και 1220Α/2019 (Αθήνα) αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (πρόστιμο ύψους 200,00 €).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 ν. 1809/1988, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διακοπής της άσκησης της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (09.09.2009): «1. Ο πωλητής φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων εκδίδει το δελτίο αποστολής ή το τιμολόγιο - δελτίο αποστολής σε δύο επιπλέον αντίτυπα με την ένδειξη «για τη Δ.Ο.Υ. του αγοραστή», από τα οποία το ένα υποχρεούται να παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. αυτή μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την ημερομηνία έκδοσής του, επισυνάπτοντας [...]. Το άλλο αντίτυπο παραδίδεται στον αγοραστή, ο οποίος υποχρεούται να το παραδώσει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας του **μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες** από τη λήψη του μαζί με τη δήλωση της παραγράφου 2. [...]. 2. Ο αγοραστής ή χρήστης ή κάτοχος υποχρεούται να υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. της έδρας που υπάγεται, **μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου**, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή. Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής όπως μεταφορά σε άλλη εγκατάσταση, **παύση δραστηριότητας**, πλήρωση μνήμης, αλλαγή κατόχου κ.λπ. ο ως άνω υπόχρεος δηλώνει τη μεταβολή αυτή **μέσα στην πιο πάνω προθεσμία** και κατά τον ίδιο τρόπο. [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1-3 ν. 1809/1988, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διακοπής της άσκησης της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (09.09.2009): «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. 3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής: α) [...]. δ) Η μη δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική παράβαση [...]. Για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος, μετά την προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καταλογίζεται μία παράβαση ανά εκπρόθεσμη δήλωση ανεξάρτητα του χρόνου υποβολής της και του πλήθους των φορολογικών μηχανισμών ή συστημάτων που περιλαμβάνονται σε αυτή και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση. ε) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 περ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διακοπής της άσκησης της δραστηριότητας της προσφεύγουσας (09.09.2009): «Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας [...]. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ. α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας [...].»

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 75 παρ. 1 ν. 3842/2010 το ποσό της προπαρατεθείσας υποπερ. α.β. της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 ν. 2523/1997 αναπροσαρμόστηκε σε εξακόσια (600) ευρώ για παραβάσεις που θα διαπράττονταν, σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ. 1 περ. ιζ' ν. 3842/2010, από το μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης του ν. 3842/2010 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (23.4.2010), ήτοι από 01.06.2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1^η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 19 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «Για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, **εκπροθέσμων**

δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων **πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους έως την 31.12.2013**, επιβάλλονται τα πρόστιμα του **άρθρου 4 παρ. 1 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997** με τον **περιορισμό** το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**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) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα [...]** δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα [...], β) [...]. **2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:** α) **εκατό (100) ευρώ**, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 [...], β) [...]. **3. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους I 3 και II 2 περ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «**I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής:** α) **Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή [...]** δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). **Για κάθε παράβαση [...]** εκπρόθεσμης υποβολής [...] **φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα [...]** επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). **Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. [...]. β) [...].**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 6 εδ. α' ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**Με πρακτικό αποδοχής της διαφοράς ή δικαστικό συμβιβασμό τα πρόστιμα των άρθρων 4, 5 και 6 περιορίζονται στο ένα τρίτο (1/3) αυτών, στρογγυλοποιούμενα στην πλησιέστερη προς τα κάτω μονάδα ευρώ, εάν καταβληθεί το είκοσι τοις εκατό (20%) του οφειλόμενου ποσού, κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων, για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, ημερών, ενώ το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη του επομένου, του πρακτικού αποδοχής της διαφοράς ή του δικαστικού συμβιβασμού, μήνα, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο σχετικό πρακτικό. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 44 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 73 ν. 4174/2013: «**Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. [...]. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 6 ν. 4337/2015, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019): «**3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992 [...]) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012 [...]), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν**

εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 4. [...]. 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 [...], που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 [72] του ν. 4174/2013, **κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»**

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο από 39,00 € έως 100,00 € κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 19 ν. 4174/2013, στην περίπτωση δε που αυτό δε γίνει δεκτό, πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 (πρόστιμο ύψους 195,00 €) ή πάντως να εφαρμοστούν τα όσα έγιναν δεκτά με τις υπ' αριθμ./2019 (Θεσσαλονίκη) και/2019 (Αθήνα) αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (πρόστιμο ύψους 200,00 €). Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, στο βαθμό που συνίσταται στην επιβολή εν προκειμένω προστίμου ύψους 100,00 €, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι: α) Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019) η μη τήρηση της προκύπτουσας από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 2 εδ. β' ν. 1809/1988 υποχρέωσης του αγοραστή/χρήστη/κατόχου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού επί διακοπής της άσκησης της δραστηριότητάς του, ήτοι η μη δήλωση στη Φορολογική Διοίκηση της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία διακοπής της άσκησης της δραστηριότητάς του, αποτελούσε παράβαση τιμωρούμενη από τη φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα τιμωρούμενη με το προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997 πρόστιμο, περιοριζόμενο σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 19 ν. 4174/2013 στο προβλεπόμενο από

τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ν. 4174/2013 ποσό, το οποίο κατά τον κρίσιμο ως άνω χρόνο (ήτοι κατά την ημερομηνία διάπραξης της εν λόγω παράβασης από την προσφεύγουσα, που είναι η ημερομηνία υποβολής από αυτήν της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019)) ανερχόταν στο ύψος των 100,00 €. β) Από τις λοιπές προπαρατεθείσες διατάξεις οι μεν διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. δ' ν. 1809/1988, που προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για την υπό κρίση παράβαση, δεν ήταν εφαρμοστέες, γιατί είχαν ήδη καταργηθεί με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 2 εδ. α' ν. 4308/2014 κατά τον κρίσιμο ως άνω χρόνο (ήτοι κατά την ημερομηνία διάπραξης της υπό κρίση παράβασης από την προσφεύγουσα, που είναι, όπως προεκτέθηκε, η ημερομηνία υποβολής από αυτήν της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσής της παύσης της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού τύπου με αριθμό μητρώου (12.11.2019)), η δε διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν. 4337/2015 δεν ήταν εφαρμοστέα τόσο γιατί η διάταξη αυτή κατά τη γραμματική της διατύπωση (αλλά και κατά το σκοπό της) καταλάμβανε μόνο παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ και όχι και του ν. 1809/1988 (παραβάσεις που σχετίζονται άμεσα με τον ΚΒΣ ή τον ΚΦΑΣ και όχι και ειδικές παραβάσεις που σχετίζονται με τους ΦΗΜ και δε συναρτώνται άμεσα με τον ΚΒΣ και τον ΚΦΑΣ), όσο και γιατί οι καταλαμβανόμενες παραβάσεις έπρεπε κατά τη γραμματική της διατύπωση να έχουν διαπραχθεί μέχρι την 01.01.2014 (ημερομηνία έναρξης ισχύος των διατάξεων του άρθρου 54 ν. 4174/2013, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 73 ν. 4174/2013), συνεπώς η υπό κρίση παράβαση, έχοντας διαπραχθεί κατά τα προεκτεθέντα την 12.11.2019, έκλειτο (χρονικά) εκτός του πεδίου εφαρμογής της. γ) Περαιτέρω, το ως άνω προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997 πρόστιμο δεν μπορούσε κατά νόμον να περιοριστεί στο 1/3 κατ' (ευθεία) εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 9 παρ. 6 εδ. α' ν. 2523/1997, δεδομένου ότι η διάταξη αυτή δεν μπορούσε να εφαρμοστεί κατά τον κρίσιμο ως άνω χρόνο της διάπραξης της υπό κρίση παράβασης, αφού οι προϋποθέσεις της (πρακτικό αποδοχής της διαφοράς εξωδικαστικά/σε διοικητικό επίπεδο ή δικαστικός συμβιβασμός) δεν προβλέπονταν από την ισχύουσα κατά το χρόνο αυτό νομοθεσία (βλ. προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 44 εδ. α' ν. 4174/2013), καθιστώντας την έτσι συνολικά μη εφαρμοστέα, ενώ δεν μπορούσε να περιοριστεί στο 1/3 ούτε κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 9 παρ. 6 εδ. α' ν. 2523/1997 διαμέσου της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 48 εδ. α' ν. 4174/2013, δεδομένου ότι οι καταλαμβανόμενες από την τελευταία αυτή διάταξη παραβάσεις έπρεπε κατά τη γραμματική της διατύπωση να έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31.12.2013, συνεπώς η υπό κρίση παράβαση, έχοντας διαπραχθεί κατά τα προεκτεθέντα την 12.11.2019, έκλειτο (χρονικά) εκτός του πεδίου εφαρμογής της. δ) Εξάλλου, το γεγονός ότι με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωσή της η προσφεύγουσα δήλωσε ότι αποδέχεται το πρόστιμο αναφορικά με την ταμειακή της μηχανή τύπου με αριθμό μητρώου δεν επηρεάζει τα παραπάνω συμπεράσματα, δεδομένου ότι αφενός αποδοχή προστίμου είναι νοητή, ήδη από λογικής άποψης, μόνο κατόπιν της έκδοσης της σχετικής πράξης επιβολής του και όχι πριν από αυτήν, όπως αντίθετα συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία η μεν πράξη επιβολής του προστίμου εκδόθηκε στις 13.11.2019, η δε δήλωση αποδοχής είχε υποβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση ήδη μία (1) μέρα πριν, αφετέρου η προβλεπόμενη από μεταβατικές διατάξεις (ανεπιφύλακτη) αποδοχή

επιβληθέντος προστίμου και του συνόλου των σχετικών παραβάσεων ως προϋπόθεση για την εφαρμογή νεώτερης, επεικέστερης για το φορολογούμενο πρόσωπο, κύρωσης έχει κριθεί από πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (υπ' αριθμ. 2691/2019 (7μ., σκέψη 20, ομόφωνα) και 1389/2019 (7μ., σκέψη 22, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου) ως αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας και ως παραβιάζουσα το δικαίωμα σε αποτελεσματική πρόσβαση/ προσφυγή σε δικαστήριο (άρθρο 6 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, ΕΣΔΑ), συνεπώς και στην υπό κρίση περίπτωση, αν η (πρώρη) αποδοχή από την προσφεύγουσα του προστίμου με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. 14781/12.11.2019 δήλωσή της έγινε για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 9 παρ. 6 εδ. α' ν. 2523/1997 (ευθείας ή διαμέσου της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 48 εδ. α' ν. 4174/2013) -πράγμα σφόδρα πιθανό, άλλως παρίσταται αντίθετη στα διδάγματα της κοινής λογικής και της κοινής πείρας-, θα πρέπει να θεωρηθεί, υπό το πρίσμα των κριθέντων συναφώς με τις προαναφερθείσες υπ' αριθμ. 2691/2019 και 1389/2019 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ότι δεν επιδρά στο παραδεκτό της άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, στο βαθμό που συνίσταται στην επιβολή εν προκειμένω προστίμου ύψους 100,00 € δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 19 ν. 4174/2013, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 12.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου Αττικής **και την τροποποίηση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 100,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.