



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02/02/2021

Αριθμός απόφασης: 399

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : .thess@aade.gr.

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 2017/10.03.2017 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.)*», όπως αναριθμήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 από **14-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., ιδιοκτήτρια ατομικής επιχείρησης «λούνα – παρκ», που εδρεύει στην, επί της οδού, κατά της με αριθμό

...../22-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, ποσού 1.000,00€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /21-10-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ 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. /22-9-2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.000,00 €, για το φορολογικό έτος 2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. ιε' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ.η' του ν.4174/2013, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά από επιτόπιο μερικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης στις 22-8-2020, ημέρα Σάββατο και ώρα 11:00 μ.μ., στο υποκατάστημα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Λούνα – παρκ», στη Χερσαία Ζώνη Λιμένα της Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., ούτε από κάποιο άλλο παραστατικό εσόδου, για τη χρήση ηλεκτρονικών παιχνιδιών με κερματοδέκτη και συγκεκριμένα ένα αυτοκινητάκι, air hockey και μπάσκετ, αξίας 2 € έκαστη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Ο Ν.4308/2014 θέτει κανόνες και υποχρεώσεις για βιβλία και στοιχεία. Ωστόσο, το θέμα των μηχανημάτων, καθώς και των αυτόματων πωλητών, δεν αναφέρεται (καθόλου) στις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί από τη φορολογική διοίκηση. Το θέμα των αυτόματων πωλητών είχε απασχολήσει τη διοίκηση και είχαν εκδοθεί αποφάσεις υπό τον Κ.Β.Σ. και μεταξύ άλλων το υπ'αριθμ. 1054701/371/0015/4-7-2007 έγγραφο. Στο ν. 4308/2014 δεν γίνεται καμία αναφορά για το πώς πρέπει να εκδίδονται οι αποδείξεις, αφού δεν υπάρχει συγκεκριμένος μηχανισμός για να ενσωματωθεί στους αυτόματους πωλητές, ώστε κάθε

φορά που γίνεται χρήση, να εκδίδεται απόδειξη. Ως εκ τούτου, εφαρμόζονται οι προηγούμενες διατάξεις.

2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (αρ.28 Συντάγματος) και του Δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.).

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται: «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. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. ... 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.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: « Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής [...].
- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας[...].».

Επειδή, με την Πολ. 1002/31-12-2014 απαριθμούνται περιοριστικώς οι κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών.

Επειδή, στην Πολ. 1003/31-12-2014 ορίζονται τα εξής: «3. Τα κεφάλαια 2 (Λογιστικά αρχεία) και 3 (Παραστατικά πωλήσεων) εφαρμόζονται από το σύνολο των οντοτήτων που κατά το

άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) υπόκεινται σε αυτό το νόμο, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή ή το μέγεθος ή από το εάν είναι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, ή εμπίπτουν στον ιδιωτικό ή στο δημόσιο τομέα. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται, όπως ειδικότερα ορίζεται στο άρθρο 1, έστω και εάν οι οντότητες απαλλάσσονται από τις αμιγώς λογιστικές διατάξεις των κεφαλαίων 4 έως 8 καθόσον, σύμφωνα με το νόμο αυτό, εφαρμόζουν άλλους λογιστικούς κανόνες».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2012/2019: «Επισημαίνεται ότι οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών τους, δεν υποβάλλουν δηλώσεις Φ.Π.Α. και στα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) που εκδίδουν υποχρεούνται να αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη "χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας – απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν.2859/2000».

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «Διαδικαστικές παραβάσεις - 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: ... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1026/2018 «Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής- Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., **οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017** και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση

β' της [παραγράφου 4 του άρθρου 12](#) του ν. [4474/2017](#), ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του [άρθρου 22](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν.[2859/2000](#)), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του [άρθρου 39](#) του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του [άρθρου 40](#) (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του [άρθρου 43](#) (Πρακτορείων ταξιδιών), του [άρθρου 45](#) (Μεταχειρισμένων αγαθών). Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των [άρθρων 24, 25 και 26](#) του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του [άρθρου 27](#) του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος ([άρθρο 28](#) του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των [παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8](#) του ν. [4308/2014](#) (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ Αλεξανδρούπολης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 παρ.2 περ.η' του Ν. 4174/2013, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της πράξης καθώς και από την από 22-9-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου και εκ παραδρομής ανέγραψε στον τίτλο της ότι επρόκειτο για πράξη του αρ.58^Α παρ.1. του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, από την από 22-9-2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «λούνα – παρκ» και έδρα τη της Τηρεί απλογραφικά βιβλία και **απαλλάσσεται του Φ.Π.Α.**, ενώ από τον επιτόπιο έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο παραστατικό εσόδου, για τη χρήση ηλεκτρονικών παιχνιδιών με κερματοδέκτη και συγκεκριμένα, ένα αυτοκινητάκι, air hockey και μπάσκει στο λούνα παρκ, αξίας 2 ευρώ έκαστη.

Επειδή, με την/18-1-2017 δήλωση – μεταβολή, η προσφεύγουσα εντάχθηκε στο καθεστώς μικρών επιχειρήσεων από 1-1-2017 και απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας διαθέτει Φ.Η.Μ. για την έκδοση Α.Λ.Σ., ενώ από καμία διάταξη νόμου ή και εγκύκλιο δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με την υπ'αριθμ...../22-8-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ'αριθμ. Πρωτ./14-9-2018 ταχυδρομική επιστολή, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των παρ.1, 2 & 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω διαπίστωσης μη έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης μετά από υποτροπή.

Επειδή γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ

1)Υπ' αριθμ./**22-09-2020** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
-----------------------	----------------	-----------------

	1.000,00€	1.000,00€
--	------------------	------------------

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.