



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11.1.2022

Αριθμός απόφασης: 67

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604536
ΦΑΞ : 213-1604566-567

**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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ., κατά της με αριθμό/2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ. Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή, η οποία είχε απορριφθεί με την υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, **αναπέμφθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου** προκειμένου η υπηρεσία μας να εκφέρει περαιτέρω κρίση εντός εξήντα ημερών από της επιδόσεως της απόφασης στον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας, δεσμευόμενη από την κρίση της απόφασης αυτής και σύμφωνα με το σκεπτικό της.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας
7. Την υπ' αριθμ./2019 οριστική απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου
8. Την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

9. Το με αριθ. πρωτοκ. Δ.Ε.Δ./2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς την Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, με το οποίο ζητούνται πληροφορίες.
10. Την με αριθ. πρωτοκ./2022 (ΔΕΔ/2022) απάντηση της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή εξετάσθηκε και απορρίφθηκε με την υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Κατά της απόφασης αυτής η προσφεύγουσα άσκησε την από 7.12.2017 και με αριθμό/2019 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση, με την οποία ακυρώνεται η υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμπεται η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προς περαιτέρω κρίση δεσμευόμενη από την κρίση του Δικαστηρίου και σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ.1 περ. θ' του ιδίου άρθρου και νόμου καθώς των άρθρων 8,12, και 13 του ν.4308/2014. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση τετρακοσίων δέκα τεσσάρων (414) αποδείξεων λιανικής πώλησης Α.Λ.Σ. από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, σε ισάριθμους πελάτες για πώληση τουρτών κ.λπ. αξίας κάθε συναλλαγής κάτω των 5.000,00 € και συνολικής αξίας 13.281,37 €.

Όπως προκύπτει από την από 25.10.2018 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και, πραγματοποιήθηκε στις 11-09-2015 μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2017 Εντολή διενέργειας Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκε (με την α/α/2015 έκθεση κατάσχεσης) ένα ημερολόγιο έτους 2015, στο οποίο είχαν καταχωρηθεί παραγγελίες ειδών ζαχαροπλαστικής (τούρτες, γλυκά κ.λπ.), οι αντίστοιχες ημερομηνίες, η αξία, καθώς και διάφορες άλλες καταχωρήσεις όπως αριθμός τηλεφώνου κ.λπ. μη φορολογικού ενδιαφέροντος. Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολογίου προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2015 βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016, προκειμένου να δηλώσει την αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολογίου.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη την τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 3ου τριμήνου έτους 2015 που μετέτρεψε το πιστωτικό υπόλοιπο σε χρεωστικό και δεν καταλόγισε παραβάσεις μη

έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές που δηλώθηκαν με αυτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 59 ν. 4446/2016.

Δεν έλαβε υπόψη τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του 1ου και 2ου τριμήνου έτους 2015, επειδή με αυτές προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο (μείωση του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου) και ως εκ τούτου δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 60 του ιδίου νόμου και των ως άνω διευκρινιστικών εγκυκλίων ΠΟΛ 1009/2017 και ΠΟΛ 1115/2017 και καταλόγισε παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την περίοδο 1.1.2015 - 30.6.2015 επιβάλλοντας το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2γ' ν.4174/2013.

Κατά της ως άνω υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ η προσφεύγουσα άσκησε την από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από την υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση, με την οποία η Υπηρεσία μας επικύρωσε τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής ως προς την μη αποδοχή τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του 1ου και 2ου τριμήνου έτους 2015, επειδή με αυτές προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο (μείωση του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου) και ως εκ τούτου δεν ενέπιπταν στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 60 του ιδίου νόμου και των ως άνω διευκρινιστικών εγκυκλίων ΠΟΛ 1009/2017 και ΠΟΛ 1115/2017.

Εν συνεχεία κατά της υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφασης της Δ.Ε.Δ. η προσφεύγουσα άσκησε την από 7.12.2017 και με αριθμό/2019 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση. Με την απόφαση αυτή ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. 1125/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εκφέρει περαιτέρω κρίση, κατά πόσο η φορολογητέα ύλη που προέκυψε από το κατασχεθέν ημερολόγιο για το ένδικο διάστημα 1.1.2015 έως 30.6.2015 αποκαλύφθηκε εν όλω ή εν μέρει από την προσφεύγουσα με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2015 και κατ' ακολουθίαν, αν οι παραβάσεις, που αποδίδονται στην προσφεύγουσα, έχουν αποκατασταθεί πλήρως ή μερικώς, δεσμευόμενη από την κρίση του Δικαστηρίου, ότι η υπαγωγή της προσφεύγουσας στην ως άνω ευνοϊκή ρύθμιση του ν. 4446/2016 δεν κωλύεται εκ του ότι η εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων της καταλήγει σε πιστωτικό υπόλοιπο.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΚΡΙΣΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤΟΚ./2018 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΚΑΤΟΠΙΝ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘΜΟ/2021 ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ

Σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθμό πρωτοκ. Δ.Ε.Δ./2022 έγγραφο προς την αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. Τρίπολης), η οποία είχε διενεργήσει και τον πρωτογενή έλεγχο, προκειμένου, αφού διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, να μας διευκρινίσει αν η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που περιέλαβε η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2015, συμπίπτει με την αποκρυβείσα ύλη που προσδιόρισε ο έλεγχος για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους.

Στο ως άνω έγγραφό μας η Δ.Ο.Υ. Τρίπολης απάντησε με το με αριθ. πρωτοκ./2022 (ΔΕΔ/2022) έγγραφο στο οποίο, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

Από τα στοιχεία των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ Α' & Β' τριμήνου 2015 που υπέβαλε η ελεγχόμενη σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία των αρχικών δηλώσεων προκύπτει, ότι δεν

συμπεριέλαβε όλα το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στις φορολογητέες εκροές των αντίστοιχων τριμήνων, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα:

A ΤΡΙΜΗΝΟ 2015		
Στοιχεία υποβληθέντων δηλώσεων	Δηλωθείσες φορολογητέες εκροές 13%	Αναλογών ΦΠΑ 13%
...../2015 αρχική	32.227,25	4.189,54
...../2017 τροποποιητική	36.252,12	4.712,78
Επιπλέον δηλωθείσες εκροές & φπα	4.024,87	523,24
Αποκρυβέντα ποσά εκροών και φπα που έπρεπε να δηλωθεί	4.358,47	566,60
Διαφορά μη δηλωθέντων ποσών	333,60	43,36
B ΤΡΙΜΗΝΟ 2015		
Στοιχεία υποβληθέντων δηλώσεων	Δηλωθείσες φορολογητέες εκροές 13%	Αναλογών ΦΠΑ 13%
...../2015 αρχική	38.935,25	5.061,58
...../2017 τροποποιητική	45.718,08	5.943,35
Επιπλέον δηλωθείσες εκροές & φπα	6.782,83	881,77
Αποκρυβέντα ποσά εκροών και φπα που έπρεπε να δηλωθεί	7.394,96	961,34
Διαφορά μη δηλωθέντων ποσών	612,13	79,57

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις α' και β' τριμήνου 2015 ΦΠΑ δεν περιελήφθη αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη συνολικής καθαρής αξίας 945,73 € (333,60+612,13) πλέον ΦΠΑ 122,93 (43,36+79,57) ήτοι συνολικής αξίας με ΦΠΑ 1068,66 €.

Ως προς την επιμέτρηση του επιβαλλόμενου προστίμου βάσει των νέων δεδομένων (αριθ. πρωτοκ./2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο ορίζεται ότι:

«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:

«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:

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».

Επειδή το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου βάσει του άρθρου 54 ν. 4174/2013 είναι ανάλογο του πλήθους των περιπτώσεων (συναλλαγών) στις οποίες αφορά η απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή η υπηρεσία μας, προκειμένου να επαναπροσδιορίσει το ύψος του προστίμου βάσει των νέων δεδομένων αποκρυσταλλώντας φορολογητέας ύλης, υπολόγισε καταρχήν το πλήθος των περιπτώσεων συναλλαγών που αντιστοιχούν στα νέα ποσά αποκρυσταλλώντας ύλης λαμβάνοντας υπόψη το μέσο όρο της αξίας κάθε συναλλαγής με βάση τον αρχικό πίνακα των κατασχεθέντων ήτοι:

Βάσει του αρχικού ελέγχου διαπιστώθηκε η μη έκδοση τετρακοσίων δέκα τεσσάρων (414) αποδείξεων λιανικής πώλησης Α.Λ.Σ συνολικής αξίας 13.281,37 €. Συνεπώς ο μέσος όρος αξίας της κάθε συναλλαγής ήταν $13.281,37 : 414 = 32,08\text{€}$.

Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, κατ' αναλογία, το πλήθος των συναλλαγών (περιπτώσεων απόκρυψης) που αντιστοιχούν σε αποκρυσταλλώσα ύλη ποσού 1.068,66 είναι $1.068,66 : 32,08 = 33,31 = 33$ περιπτώσεις απόκρυψης και το πρόστιμο διαμορφώνεται ως κάτωθι:

$33 \text{ περιπτώσεις} \times 250,00 \text{ €} = 8.250,00\text{€}$

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της με αριθμό/2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Διαχειριστική περίοδος: 01/01-31/12/2015

Υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2γ' ν.4174/2013:

ποσό προστίμου: $33 \text{ περιπτώσεις} \times 250,00 \text{ €} = 8.250,00 \text{ €}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.