



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/04/2022

Αριθμ. Αποφ.: 806

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....**Ο.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:** και με **το διακριτικό τίτλο** «.....», που εδρεύει στα, και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της

με αριθμ.**/07-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **27820** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε..**» με **Α.Φ.Μ.:**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.**/07-12-2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00€, διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εισέπραξε σε τρεις (3) περιπτώσεις, ποσά από πελάτες τοις μετρητοίς χωρίς τη χρήση κάρτας ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου, για συναλλαγές αξίας άνω των 500,00€, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 25/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν. 3842/2010, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενήργησαν υπάλληλοι της ως άνω Δ.Ο.Υ. σε επιχειρήσεις του Νομού Χαλκιδικής, σε εκτέλεση της με αριθμ.**/16-09-2021** εντολής της Προϊσταμένης.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου, καθώς και αναπόδεικτης της πληρωμής τιμολογίων με κατάθεση μετρητών.

Ως προς τον ως άνω προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α'58/23-4-2010)**, ορίζεται ότι : «3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό

έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά...»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1027/09-02-2011** με Θέμα «Τρόπος εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών με ιδιώτες, κατ εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ.Α 58/23.4.2010)», ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 1

1. Φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται από επιτηδευματίες, για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες αυτών αποκλειστικά μέσω Τραπεζής, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες του αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγές, αποκλειόμενης της εξόφλησης των υπόψη στοιχείων με μετρητά....

Άρθρο 3

1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των Τραπεζών ή με πρόσωπα – ιδιώτες που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η από μέρους τους εξόφληση, με τους τρόπους που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 1 της απόφασης αυτής και καταβάλλονται μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ακολουθείται ειδική διαδικασία ως ακολούθως:

2. Από τον επιτηδευματία – πωλητή, κατά το χρόνο είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών (εκτός τραπεζικού συστήματος) από τον πελάτη – ιδιώτη, εκδίδεται λογιστικό παραστατικό «απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων». Η ως άνω απόδειξη, εκδίδεται αθεώρητη από διπλότυπο, τουλάχιστον, στέλεχος και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται η σήμανση αυτής μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.. Στο περιεχόμενο αυτής αναγράφονται το ποσό, ο τρόπος εξόφλησης, η αιτιολογία της είσπραξης (π.χ. προκαταβολή, τμηματική καταβολή, εξόφληση) και ο αύξων αριθμός του παραστατικού (εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση αυτού).

Επί προκαταβολών, πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, αναγράφονται τα αντίστοιχα στοιχεία του οικείου ταμειακού παραστατικού, εφόσον εκδίδεται από την επιχείρηση.

3. Ο επιτηδευματίας υποχρεούται το ποσόν των μετρητών, που εισπράττει κατά το χρόνο έκδοσης της προαναφερόμενης απόδειξης ή κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγματικών, να το καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή τους, σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη Τράπεζα ή Πιστωτικό Οργανισμό.

Τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά, συσχετίζονται από τον επιτηδευματία με τις «αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων» που αφορούν.

4. Οι εκδιδόμενες «αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων», καθώς και τα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία προκύπτουν τα δεδομένα της κατάθεσης, διαφυλάσσονται με ευθύνη του υπόχρεου, για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ..»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1026/12-02-2018** με Θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. [4174/2013](#) (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις: **«Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' 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 συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη-αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ).

Ε. Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο
Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι ως πρώτη παράβαση για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 54, στις νέες αυτές περιπτώσεις παραβάσεων που προστέθηκαν με τις διατάξεις του ν. 4474/2017, λαμβάνεται η διαπραχθείσα από 7.6.2017 και μετά παράβαση.»

Επειδή με τις διατάξεις της περ. ιζ' της παρ. 1 και της περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι : «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:

.....
ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58)...

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

.....
θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ' της παρ. 1...»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση την έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν. 4174/2013** «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «*1...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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν. 2717/1999** «*Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/11/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014, 4174/2013 και 3842/2010, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα ως εκδότης φορολογικών στοιχείων εισέπραξε σε τρεις (3) περιπτώσεις, ποσά από πελάτες της, μετρητοίς, για συναλλαγές άνω των 500,00 €, χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής, ως κάτωθι :

ΗΜΕΡΟΜ.	ΔΙΑΜΕΝΩΝ	ΔΙΑΝ/ΣΕΙΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΤΟΙΣ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ
21/8/2021		6	ΑΠΥ	748,80 €	482,00€
21/8/2021		7	ΑΠΥ	770,00€	370,00€
21/8/2021		7	ΑΠΥ	770,00€	370,00€

Για την διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση – εξόφληση φορολογικών στοιχείων αξίας 500,00 ευρώ και άνω τοίς μετρητοίς και χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων – σε τρεις περιπτώσεις, το συνεργείο ελέγχου συνέταξε το υπ' αριθμ. .../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ), καθώς και τον με αρ./2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία και επέδωσε νόμιμα στον υπεύθυνο τη δεδομένη στιγμή κ., προκειμένου μέσα στην προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, να προσέλθει στα γραφεία της ελεγκτικής Υπηρεσίας ο διαχειριστής της επιχείρησης και να υποβάλλει γραπτώς ή και προφορικά, εφόσον το επιθυμούσε, τις απόψεις του. Ο χρόνος της νόμιμης προθεσμίας παρήλθε χωρίς να προσέλθει ο ανωτέρω για να υποβάλλει στις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ως εκ τούτου, η αρμόδια προς τούτο Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, εξέδωσε και κοινοποίησε την προσβαλλόμενη με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου με συνημμένη τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι διαπιστωθείσες παραβάσεις των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ.1 ιζ του ν. 4174/2013, αποτυπώνονται και στοιχειοθετούνται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από 25.11.2021 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης η οποία αποτελεί την αιτιολογία της με αριθμ./7-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ο προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. /07-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	300,00€	300,00 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.