



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.02.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 301

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 2017/10.03.2017 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, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.10.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου (απόδειξη λιανικών συναλλαγών) σε μια περίπτωση συνολικής αξίας διαφοράς (ανακρίβειας) 1,00€, καθ' υποτροπή, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, της αρχής της προηγούμενης ακρόασης καθώς και της θεμελιώδους αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου. Στον υπ' αρ./2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€ για την έκδοση της ανακριβούς απόδειξης, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη το πρόστιμο ανήλθε στο ποσό των 1.000,00€.
- 2) Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- 3) Κατάχρηση άσκησης δικαιώματος από πλευράς της φορολογικής διοίκησης –παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».*

Επειδή, με το άρθρο **62 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου....».

Επειδή, με το άρθρο **28 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση 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, με την παρ. 1 του άρθρου **58Α του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000)

ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 17.09.2019 έκθεσης εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ), κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Βεροίας, σε εκτέλεση της υπ' αρ./2019 εντολής (αρ. elenxis/2019) του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα, στις 22.08.2019, ημέρα Πέμπτη και ώρα 11:20 συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, διενεργώντας έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) στο υποκατάστημα του προσφεύγοντος, με αντικείμενο υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, επί της οδού στη, διαπίστωσε πως για έναν πελάτη, ο οποίος είχε αγοράσει έναν καφέ είχε εκδοθεί Α.Λ.Π. αξίας 0,20 αντί 1,20€ (Α.Λ.Π./2019). Για την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση, συντάχθηκε και επιδόθηκε, στον (υπεύθυνο του καταστήματος την ώρα του ελέγχου) το με αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση και ο υπ' αριθ./2019 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην κλήση σε ακρόαση, ισχυριζόμενος ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε εκ παραδρομής με λάθος αξία και τούτο αποδεικνύεται από το γεγονός ότι δεν υφίστανται άλλες αποδείξεις αντίστοιχου ποσού που να υποδηλώνουν ότι υπήρχε πρόθεση έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος εκδίδοντας και κοινοποιώντας του την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17.09.2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, ο προσφεύγων (ο οποίος σύμφωνα με το TAXIS – υποσύστημα μητρώου τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα) διέπραξε την υπό κρίση παράβαση για πέμπτη φορά (τέταρτη υποτροπή) εντός πενταετίας και μετά την 25/07/2016, ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 51 παρ. 1 ν.4410/2016 που τροποποίησε την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013. Σύμφωνα με το υποσύστημα εσόδων του TAXIS η πρώτη παράβαση καταλογίστηκε σε βάρος του με την υπ' αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου, ποσού 250,00€, η δεύτερη με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου, ποσού 500,00€, η τρίτη με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου, ποσού 1.000,00€, και η τέταρτη

με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου), ποσού 1.000,00€ και ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 εδάφ. δ' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), περί υποτροπής, όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2019, βάσει των οποίων το υπό κρίση πρόστιμο προσδιορίζεται στα 1.000,00€.

Επειδή, θέμα παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και της αρχής της προηγούμενης ακρόασης δεν τίθεται αφενός μεν διότι το συνεργείο ελέγχου κατά την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου είναι αδύνατο να γνωρίζει εάν και πόσες φορές ο εκάστοτε φορολογούμενος είναι υπότροπος της ίδιας παράβασης και αφετέρου επί του υπ' αρ./2019 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, ποσού 250,00€, που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μετά του σημειώματος διαπιστώσεων, επισημαίνεται ρητώς ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος, τα ανωτέρω πρόστιμα καταλογίζονται στα σχετικά πολλαπλάσια, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 58^Α του Ν. 4174/2013, όπως ισχύουν.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, της αρχής της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και της θεμελιώδους αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου κρίνεται ότι προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους της διοίκησης.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αναλογικότητας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 17.10.2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας

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

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.