



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/02/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης: 460

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 **07/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (.....) ενδικοφανή προσφυγή του **ΑΦΜ**, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «**ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΣΤΕΓΩΝ**» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «**ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ)**», έδρα στην ΤΡΙΠΟΛΗ ΑΡΚΑΔΙΑΣ οδόςΤ.Κ. 22100 και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), **κατά** της υπ' αριθ./**08-10-2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1ιζ και παρ. 2θ του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από 08/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ).

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε 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' αριθμ. /08-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1ιζ και παρ. 2θ του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος:

α) πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εξόφλησης με μετρητά της υπ' αριθμ. **B 01/06-12-2023 ΑΠΥ** συνολικής αξίας 15.040,00 ευρώ, που εκδόθηκε από αυτόν για παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1ιζ και της παρ. 2θ του άρθρου 54 του ν.4987/2022 (ως αυτή ίσχυε έως την 10/12/2023),

β) πρόστιμο ποσού 9.920,00 ευρώ (διπλάσιο της καταβληθείσας με μετρητά αξίας των στοιχείων λιανικής πώλησης), λόγω εξόφλησης με μετρητά της υπ' αριθμ. **3/28-12-2023 ΑΠΥ** συνολικής αξίας 4.960,00 ευρώ, που εκδόθηκε από αυτόν για παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1ιζ και της παρ. 2θ του άρθρου 54 του ν.4987/2022 (ως αυτή ίσχυε μετά την τροποποίηση του άρθρου 6 του ν.5073/2023 από την 11/12/2023).

Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 08/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Σύμφωνα με επώνυμη καταγγελία η οποία περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και έλαβε αριθμό πρωτ. /04-01-2024, ο προσφεύγων, κατόπιν συμφωνίας με την καταγγέλουσα, ανέλαβε την εκτέλεση εργασιών ανακαίνισης συνολικής αξίας 40.000,00 ευρώ, σε κατάσταση επί της οδού στους Αμπελόκηπους Αθηνών, το οποίο η καταγγέλουσα θα χρησιμοποιούσε για επαγγελματική δραστηριότητα. Για τις εργασίες αυτές προκαταβολικά ζήτησε και έλαβε σε μετρητά στις **28/08/2023** για τα υλικά που θα αγόραζε το ποσό των 20.000,00 ευρώ, χωρίς στη συνέχεια να εκδώσει τιμολόγιο ή άλλη νόμιμη απόδειξη. Σύμφωνα δε με την καταγγελία πραγματοποιήθηκαν ελάχιστες εργασίες και το έργο δεν ολοκληρώθηκε. Η καταγγέλουσα συνυπέβαλε δύο χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης ποσού 10.000,00 ευρώ εκάστη που της παρέδωσε ο προσφεύγων για τα χρήματα που έλαβε, με ημερομηνίες έκδοσης **28/09/2023** και **06/11/2023**, καθώς και το συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό του έργου.

Για τον έλεγχο της παραπάνω καταγγελίας εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης η με αριθμό /29-02-2024 εντολή ελέγχου. Ο προσφεύγων προσκόμισε την 15/3/2024, κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου, τα λογιστικά του αρχεία. Διενεργήθηκαν επαληθεύσεις σχετικές με την ορθή έκδοση και καταχώρηση των στοιχείων της ελεγχόμενης περιόδου, καθώς και την εξόφλησή τους σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι τα κάτωθι δύο (2) εκδοθέντα στοιχεία που αφορούν την καταγγέλουσα, έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων, απεικονίζονται στην αντίστοιχη εφαρμογή των mydata και έχουν περιληφθεί στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4ου τριμήνου έτους 2023:

	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	B 01	06/12/2023	ΑΠΥ	15.040,00
2	3	28/12/2023	ΑΠΥ	4.960,000

Για τις ως άνω ΑΠΥ δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης. Κατόπιν αυτών εκδόθηκε το υπ' αριθμ./26-08-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένο τον υπ' αριθμ./26-08-2024 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./12-09-2024 έγγραφο υπόμνημά του. Εν συνεχεία συντάχθηκε η από 08/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ήτοι περιορισμό του προστίμου σε 100,00 ευρώ όσον αφορά την υπ' αριθμ. 3/28-12-2023 ΑΠΥ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Όλο το ποσό της προκαταβολής 20.000,00 ευρώ καταβλήθηκε από την καταγγέλουσα σε μετρητά σε δύο ισόποσες δόσεις και όχι μέσω κατάθεσης σε κάποιο τραπεζικό του λογαριασμό, καθόσον οι τραπεζικοί του λογαριασμοί είχαν δεσμευτεί από την ΑΑΔΕ.

- Το πρόστιμο για την ΑΠΥ 3/28-12-2023, εσφαλμένα υπολογίστηκε στο ποσό των 9.920,00 ευρώ, ήτοι στο διπλάσιο της καταβληθείσας με μετρητά αξίας (4.960,00*2), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2θ του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 6 του ν.5073/2023 και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ, ήτοι από τις 11/12/2023, εφόσον ο πραγματικός χρόνος είσπραξης των χρημάτων είναι η 28/09/2023 και η 06/11/2023.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται και προσκομίζει, μεταξύ άλλων:

α) τις υπ' αριθμ. 25/28-09-2023 και 33/06-11-2023 χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης προς την προαναφερόμενη, ποσού 10.000,00 ευρώ η καθεμία,

β) τις υπ' αριθμ. Β 01/06-12-2023 και 03/28-12-2023 χειρόγραφες Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών προς την, συνολικού ποσού 15.040,00 ευρώ και 4960,00 ευρώ αντίστοιχα.

Επειδή, με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4987/2022, ως ίσχυε έως την 11/12/2023, 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».

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

[...]

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

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν. 5073/2023 τροποποιήθηκε μεταξύ άλλων η παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, περί επιβολής προστίμων και ορίστηκε το πρόστιμο (διπλάσιο της συναλλαγής) για τις πληρωμές 500,00 ευρώ και άνω, οι οποίες γίνονται με μετρητά και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στο ΦΕΚ, ήτοι από τις 11/12/2023.

Επειδή, με το παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, ορίζεται ότι:

«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, με την ΠΟΛ.1026/2018 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», ορίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις 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)».

Επειδή, ο έλεγχος σχετικά με την εκδοθείσα ΑΠΥ 3/28-12-2023, έλαβε υπόψη την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού και όχι τις ημερομηνίες είσπραξης των χρημάτων, όπως αυτές προκύπτουν από τους ισχυρισμούς της καταγγέλουςας και του προσφεύγοντος, καθώς και από τις εκδοθείσες αποδείξεις είσπραξης και καταλόγισε πρόστιμο διπλάσιο της αξίας συναλλαγής.

Επειδή, από τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι για προκαταβολή ποσού 20.000,00 ευρώ σε μετρητά, που έλαβε ο προσφεύγων την 28/8/2023 από τηνστα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, εξέδωσε και παρέδωσε στην πελάτισσά του τις υπ' αριθμ. 25/28-09-2023 και υπ' αριθμ. 33/06-11-2023 χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης, ποσού 10.000,00 ευρώ η καθεμία. Εν συνεχεία εξέδωσε τις υπ' αριθμ. Β 01/06-12-2023 και 03/28-12-2023 χειρόγραφες Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών προς την προαναφερόμενη, συνολικού ποσού 15.040,00 ευρώ και 4960,00 ευρώ αντίστοιχα, οι οποίες καταχωρήθηκαν στο

τηρούμενο βιβλίο εσόδων, απεικονίζονται στην αντίστοιχη εφαρμογή mydata και έχουν περιληφθεί στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4ου τριμήνου έτους 2023.

Επειδή, η μετρητοίς εξόφληση των υπ' αριθμ. Β 01/06-12-2023 και 03/28-12-2023 χειρόγραφων Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών από τη λήπτρια των υπηρεσιών, έλαβε χώρα, σύμφωνα με τα ως άνω, σε χρονική περίοδο προγενέστερη της 11/12/2023, έχουν εφαρμογή και στις δύο περιπτώσεις οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 54 ν.4987/2022, ως ίσχυαν πριν την τροποποίηση που επήλθε με το άρθρο 6 του ν. 5073/2023, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 07/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../08-10-2023 προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικό έτος 2023

Η υπ' αριθμ. /08-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 1ιζ και παρ. 2θ του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης: **200,00 ευρώ**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.