



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1263/21-06-2018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015:

α. Με αριθμό/...../...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

β. Με αριθμό/...../...-...-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).

5. Τις δύο (2) ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την από .../.../2018 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...../...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του

άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., συνολικό πρόστιμο 6.500,00 €, για:

Α) Μη έκδοση απόδειξης λιανικής συναλλαγής από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή, ή άλλου χειρογράφως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις σε παρέες πελατών – τραπέζια για είδη (ροφήματα) τα οποία ήταν ήδη σερβιρισμένα κατά την διενέργεια του ελέγχου, αξίας 5,50 €, 6,00 €, 6,00 € και 5,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 12 και του άρθρου 13 περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

που επισύρει το πρόστιμο ύψους 2.000,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφοι 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως ακολούθως:

(4 x 250,00 €) x 2 = 1.000,00 € x 2 = 2.000,00 €,

λόγω της διαπίστωσης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, διάπραξης για δεύτερη φορά της ίδιας παράβασης (υποτροπή).

Β) Μη έκδοση απόδειξης λιανικής συναλλαγής από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή, ή άλλου χειρογράφως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, σε εννέα (9) περιπτώσεις για την παροχή υπηρεσιών καφεμαντείας, αξίας 1,00 € για κάθε περίπτωση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 12 και του άρθρου 13 περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

που επισύρει το πρόστιμο ύψους 4.500,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφοι 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως ακολούθως:

(9 x 250,00 €) x 2 = 2.250,00 € x 2 = 4.500,00 €,

λόγω της διαπίστωσης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, διάπραξης για δεύτερη φορά της ίδιας παράβασης (υποτροπή).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../.....-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εδράζεται στην από/..../2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2015 της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

2.

Με την με αριθμό/...../.....-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο 100,00 €, για

μη υποβολή, στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., δήλωσης μεταβολής για την δραστηριότητα της καφεμαντείας (δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα),

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 3 παράγραφος 1, του άρθρου 4, του άρθρου 36 παράγραφος 1 και του άρθρου 48 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)

που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../.....-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) εδράζεται στην από .../.../2017 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2015 της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν, οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Υφίσταται αοριστία και ασάφεια στις εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Επιπλέον, ... προσφεύγ..... αρνείται την διάπραξη οποιασδήποτε παράβασης του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

2.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα έπρεπε να τύχουν της εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν.4337/2015, με τις οποίες δεν προβλέπονται, πλέον, τα επιβληθέντα πρόστιμα, λόγω κατάργησης των διατάξεων που προέβλεπαν ότι η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας συνιστά παράβαση που επισύρει την επιβολή προστίμου.

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Βιβλία και στοιχεία) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται ότι

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία) παράγραφοι 1, 5 και 6 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/24-11-2014) ορίζεται ότι

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στην διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί την λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παράγραφοι 1 και 2, παράγραφος 7 εδάφια πρώτο και δεύτερο και παράγραφος 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντ' έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στην 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) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περίπτωση α) εδάφιο πρώτο και περίπτωση β) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά τον χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο) παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000), όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται ότι

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

β) Δήλωση μεταβολών – μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τον χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περιπτώσεις α) και θ), παράγραφος 2 περιπτώσεις α) και γ) και παράγραφος 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν κατά την .../08/2015 που είναι ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων της μη έκδοσης, ορίζεται ότι

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

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:

α) Εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α) της παραγράφου 1

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.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου II παράγραφος 2 περίπτωση α) και περίπτωση η) υποπερίπτωση 1 της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι
«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα [παράγραφος 1 περίπτωση α)].

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά σε φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 01/01/2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περίπτωση α) της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περίπτωση α) της παραγράφου 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών της παραγράφου 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων [παράγραφος 1 περίπτωση θ)].

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β) της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (έναρξη ισχύος 17/10/2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17/10/2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές, πλέον, αντιμετωπίζονται ως μία ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η) της παραγράφου 1 του άρθρου 54. **Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ) επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16/10/2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους.** Για αντίστοιχες παραβάσεις, προγενέστερες της έναρξης ισχύος του Κ.Φ.Δ., εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο Φορολογικό Δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο Διοικητικό Δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, κατ' αρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες, κατά τον χρόνο αυτόν, σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά, ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης.». (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, «Φορολογικό Δίκαιο», Εκδόσεις Σάκκουλας, 1999, σελ. 286 επ.).

Επειδή, από συνεργείο ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης του Σ.Δ.Ο.Ε. διενεργήθηκε, κατά την .../08/2015 και ώρα 13:50, επιτόπιος προληπτικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... – καφετέρια, καφέ-μπαρ επί των οδών και αριθμός στ... – που τηρούσε, υποχρεωτικώς, βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Κατά την διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... υπέπεσε στις παραβάσεις της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου (DCR MY CASH 27), ή άλλου χειρογράφως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις σε παρέες πελατών – τραπέζια για είδη (ροφήματα) τα οποία ήταν ήδη σερβιρισμένα, αξίας 5,50 €, 6,00 €, 6,00 € και 5,00 €, καθώς, επίσης, σε άλλες εννέα (9) περιπτώσεις στις οποίες είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες καφεμαντείας, αξίας 1,00 € για κάθε περίπτωση. Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... δεν είχε υποβάλει, στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας για

την φορολογία τ... Δ.Ο.Υ., δήλωση μεταβολής – προσθήκης για την δραστηριότητα της καφεμαντείας (δήλωση πληροφορικού χαρακτήρα).

Επειδή, το συνολικό πρόστιμο των 6.500,00 € που επιβλήθηκε με την με αριθμό/...../....-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αφορά σε παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που διαπράχθηκαν κατά την .../08/2015, δηλαδή πριν από την 16/10/2015 και διαπιστώθηκαν κατά την ίδια ημέρα (.../08/2015), στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου που αναφέρθηκε στην προηγούμενη σκέψη. Επομένως, για τις εν λόγω παραβάσεις που διαπιστώθηκαν για δεκατρείς (13) συνολικά περιπτώσεις (τέσσερις (4) για σερβιρισθέντα είδη και εννέα (9) για παροχή υπηρεσιών καφεμαντείας, αντιστοίχως, όπως αναφέρθηκαν στην προηγούμενη σκέψη), επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν κατά την .../08/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάτωμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Αιτιολογία) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) (ΦΕΚ45Α/09-03-1999) ορίζεται ότι

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει την διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στον νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι

«1. 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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, στις από .../.../2017 οικείες Εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής

των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) της Δ.Ο.Υ. και στις προσβαλλόμενες με αριθμούς/...../.....-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και/...../.....-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., παρέχεται σαφής, ειδική, επαρκής και αυτοτελής αιτιολογία, αναφορικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, όπως ορίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του άρθρου 62 παράγραφοι 1 και 3 και του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του άρθρου 17 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) και του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»,
πλην, όμως, ... προσφεύγ..... δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς τ... .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., όπως διατυπώνονται στις από .../.../2017 οικείες Εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) της εν λόγω Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι δύο (2) προσβαλλόμενες πράξεις και αποτελούν την νόμιμη αιτιολογία αυτών, κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... Κ. του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

1.

Η με αριθμό/...../.....-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Συνολικό πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. **6.500,00 €** ως ακολούθως:

A.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ), παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 (υποτροπή) του Ν.4174/2013, ήτοι

$$(4 \times 250,00 \text{ €}) \times 2 = 1.000,00 \text{ €} \times 2 = 2.000,00 \text{ €}.$$

B.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ), παράγραφος 2 περίπτωση γ) και παράγραφος 3 (υποτροπή) του Ν.4174/2013, ήτοι

$$(9 \times 250,00 \text{ €}) \times 2 = 2.250,00 \text{ €} \times 2 = 4.500,00 \text{ €}.$$

2.

Η με αριθμό/...../....-2018 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013, ήτοι

100,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

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

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

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.