



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2288

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τη ΜΥΤΙΛΗΝΗ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /01-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2012, β) της με αριθμ. /01-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ) της με αριθμ. /18-12-2017 πράξης

επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2012, β) τη με αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ) τη με αριθμ./18-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 09/10/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ./01-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης οικονομικού έτους 2012, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 6.347,30 ευρώ πλέον του πιστωτικού ποσού με βάση τη δήλωσή του ύψους 178,13 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 7.830,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **14.355,95 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

β) Με την υπ' αριθμ./01-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.953,77 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.344,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **4.298,29 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

γ) Με τη με αριθμ./18-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **12.196,07 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο:

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα στοιχείο εσόδου ύψους 30.650,90 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

- Δεν εξέδωσε Αποδείξεις Πώλησης Εισιτηρίων ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την πώληση 803 αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού και 7

αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικού ποσού 3.744,22 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

- Δε διαφύλαξε ένα (1) Τιμολόγιο Αγοράς ύψους 397,68 ευρώ πλέον ΦΠΑ 63,63 ευρώ που καταχωρήθηκε στο Βιβλίο Εξόδων την 15/1/2011, κατά παράβαση του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

- Υπέβαλε ανακριβώς τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 παρ. 1 του ΚΒΣ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), με τη συνολική αξία των ανακριβειών να είναι μικρότερη από 14.673 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 09/10/2017 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./14-12-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κατόπιν της από 06/11/2014 επιστολής με αριθμ. πρωτ./2014 της αρχής του ν. 3691/2008 Άρθρο 7.

Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου:

1) Έγινε αντιπαραβολή των πωληθέντων αεροπορικών εισιτηρίων από τον κατάλογο της με τις Αποδείξεις Πώλησης Εισιτηρίων και προέκυψε ότι η εταιρία για τη χρήση 2011 δεν εξέδωσε Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την πώληση οκτακοσίων τριών (803) αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού και επτά (7) αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού, όπως προβλέπεται βάση της ΠΟΛ 1017/2005 και του εγγράφου του ΥΠ. ΟΙΚ. με αριθμ. πρωτ. 1108322/851/0015. Με δεδομένο ότι το μέσο ύψος της υπηρεσίας μεσολάβησης (service fee) υπολογίσθηκε στα 4,59 ευρώ για τα αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού και 8,35 ευρώ για τα εισιτήρια εξωτερικού, η αξία του service fee των μη εκδοθέντων στοιχείων ανέρχεται στα 3.685,77 ευρώ και 58,45 ευρώ αντίστοιχα ήτοι συνολικό ποσό **3.744,22 ευρώ**. Για τον υπολογισμό του μέσου ύψους της υπηρεσίας μεσολάβησης τόσο για τα αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού όσο και για τα αεροπορικά εισιτήρια εξωτερικού ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις τιμές για τον μήνα Οκτώβριο, ο οποίος ήταν ο μήνας με τον υψηλότερο κύκλο εργασιών κατά την χρήση 2011.

2) Από την κίνηση των Τραπεζικών Λογαριασμών της Εταιρίας προέκυψε ότι κατά την χρήση 2011 οι συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις ανήλθαν σε 549.235,46 ευρώ (συνολικές πιστώσεις ύψους 526.534,64 ευρώ στο λογαριασμό με IBAN και συνολικές πιστώσεις ύψους 22.700,82 ευρώ στον λογαριασμό με IBAN). Ο έλεγχος συγκρίνοντας το παραπάνω ποσό με τα έσοδα της εταιρίας από το σύνολο των δραστηριοτήτων της για τη χρήση του 2011 (εισπράξεις εισιτηρίων των συνεργαζομένων εταιριών συμπεριλαμβανομένων και των προμηθειών της εταιρίας, τις συνολικές εισπράξεις των πακέτων συμπεριλαμβανομένου και των προμηθειών της εταιρίας, τις συνολικές εισπράξεις των εισιτηρίων εξωτερικού συμπεριλαμβανομένων και των προμηθειών της ελεγχόμενης εταιρίας καθώς και το service fee των αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού και το συνολικό ΦΠΑ εκρών), διαπίστωσε ότι υφίσταται διαφορά ύψους **30.650,90 ευρώ** που δεν έχει συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Μετά τη διαπίστωση των ανωτέρω εκδόθηκαν οι με αριθμ./01-12-2017,/01-12-2017 και/18-12-2017 προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τους με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018 /19-03-2018 νέους λόγους που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. πρέπει να ακυρωθούν και να εφαρμοστεί το άρθρο 3 του ν. 4337/2015, σε διαφορετική περίπτωση ο αποκλεισμός της από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει ο ανωτέρω νόμος συνιστά κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).
- Το σκεπτικό του ελέγχου, όντας υποθετικό, αυθαίρετο, εσφαλμένο και αναπαισιολόγητο, ευρίσκεται πολύ μακράν από του να θεμελιώνει, έστω και στοιχειωδώς, την πορισματική του διαπίστωση ότι δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά. Συγκεκριμένα δεν προκύπτει ποια είναι τα ποσά που αθροίζονται για να σχηματιστεί το συνολικό ποσό των 30.650,90 ευρώ και επομένως δεν αποδεικνύεται ότι τα ποσά αυτά είναι μεγαλύτερα από 1.200 ευρώ. Επιπλέον το παραπάνω ποσό αφορά δάνειο των εταίρων της Ο.Ε. (.....) προς την Ο.Ε. για εξόφληση μέρους του δανείου της Ο.Ε. από την, όπως προκύπτει και από το από 05/01/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίζει.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της.
- Ο καταλογισμός από τη φορολογική αρχή των προσβαλλόμενων πράξεων, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής κατάστασης του παραβάτη και της οικονομικής κρίσης σήμερα, τείνει στην οικονομική του εξόντωση και αντιβαίνει κατάφωρα στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς

παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

.....

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

.....

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

.....

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση.

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

.....

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις

διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

.....

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.

Ειδικά, στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

- Υπέβαλε ανακριβώς τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. με διαπιστωθείσες διαφορές συνολικού ύψους 3.250,36 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η οποία, επειδή η συνολική αξία των ανακριβειών είναι κάτω από 14.673 ευρώ, συνιστά γενική παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο με Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) 600,00 ευρώ και συντελεστή βαρύτητας ένα (1), δηλαδή:

$600,00 * 1 = 600,00 \text{ ευρώ.}$

- Δε διαφύλαξε ένα Τιμολόγιο Αγοράς ύψους 397,68 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 63,63 ευρώ που καταχωρήθηκε στο Βιβλίο Εξόδων την 15/1/2011, κατά παράβαση του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η οποία συνιστά αυτοτελή παράβαση με Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) 600,00 ευρώ και συντελεστή βαρύτητας ένα (1), δηλαδή:

$$600,00 * 1 = \mathbf{600,00 \text{ ευρώ.}}$$

- Δεν εξέδωσε Απόδειξη Πώλησης Εισιτηρίων ή Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών για την πώληση 803 αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού και 7 αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικού ποσού 3.744,22 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Το παραπάνω ποσό αναφέρεται στο συνολικό service fee (προμήθεια) των εισιτηρίων, το οποίο κατά μέσο όρο σύμφωνα με τον έλεγχο υπολογίσθηκε στα 4,59 ευρώ για τα αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού και 8,35 ευρώ για τα εισιτήρια εξωτερικού. Συνεπώς η παράβαση που καταλογίζεται είναι μη έκδοση συνολικά οκτακοσίων δέκα (810) στοιχείων με αξία μικρότερη των 1.200,00 ευρώ έκαστο, η οποία συνιστά αυτοτελή παράβαση της παρ. 8 περ. α του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 με Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) και συντελεστή βαρύτητας ένα (1), με οροφή το 15πλάσιο του προστίμου, δηλαδή:

$$800,00 * 810 = 648.000,00 > 15 * 800,00 = \mathbf{12.000,00 \text{ ευρώ.}}$$

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα στοιχείο εσόδου ύψους 30.650,90 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 και 13 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Στη συγκεκριμένη περίπτωση προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, δηλαδή:

$$30.650,90 > 15 * 800,00 = \mathbf{12.000,00 \text{ ευρώ.}}$$

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή η προβαλλόμενη με αριθμ./18-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή στην περίπτωση κατά την οποία πρόκειται για βιβλία και στοιχεία που προσκομίζονται από τον επιτηδευματία για έλεγχο στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. μετά από έγγραφη πρόσκληση, δεν απαιτείται για τη νομιμότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου η σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή δε λαμβάνει χώρα κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 181/2005). Εν προκειμένω, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης κατατέθηκαν από το συνεργαζόμενο με την προσφεύγουσα και εξουσιοδοτημένο από αυτήν λογιστικό γραφείο στη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης στις 24/2/2017 και 3/3/2017 και έλαβαν αριθμό πρωτ./24-2-2017 και/3-3-2017 αντίστοιχα και από την εκπρόσωπο της εταιρίας κα στις 20/3/2017 με αριθμό πρωτ./20-3-2017. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το ποσό των 30.650,90 ευρώ, που προέκυψε ως διαφορά από τις συνολικές πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της με τα έσοδα της από το σύνολο των δραστηριοτήτων της για τη χρήση του 2011, αφορά δάνειο των εταίρων της (.....) προς αυτήν για εξόφληση μέρους του δανείου της από την, και προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει το από 05/01/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό. Ωστόσο ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι: α) το ως άνω συμφωνητικό δεν κατατέθηκε ποτέ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., β) δεν καταχωρήθηκε ποτέ στα βιβλία της εταιρίας, ως είχε υποχρέωση με βάση το άρθρο 6 παρ. 4 περ. δ' του Κ.Β.Σ., γ) δεν προσκομίσθηκε καμία απόδειξη κατάθεσης από τους εταίρους σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρίας, δ) το συμφωνητικό δεν καθορίζει το ποσό και τον αριθμό των καταβολών, το ποσό που θα δανείσει ο κάθε εταίρος στην εταιρία και την αποπληρωμή του δανείου αυτού και ε) σύμφωνα με τον έλεγχο οι συνολικές πληρωμές για την εξυπηρέτηση δανείων στην ανήλθαν κατά το 2011 σε 7.242,17 ευρώ, όπως προκύπτει από την κίνηση των λογαριασμών της εταιρίας.

Επειδή, συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος προέβη εκ νέου στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας με βάση τα προαναφερθέντα ποσά.

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017** ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης από 04/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜκαι την τροποποίηση των με αριθμ./01-12-2017,/01-12-2017 και/18-12-2017 προσβαλλόμενων πράξεων ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ του ν. 4337/2015:

Ανακριβής υποβολή στοιχείων άρθρου 20 παρ. 1 ΚΒΣ 600,00 * 1/3 = 200,00 €

Μη διαφύλαξη στοιχείου	600,00	* 1/3 =	200,00 €
Μη έκδοση 810 φορολογικών στοιχείων <1.200 ευρώ έκαστο	12.000,00	* 1/3 =	4.000,00 €
Μη έκδοση στοιχείων συνολικής αποκρυβείσας αξίας 30.650,90 ευρώ	12.000,00	* 1/3 =	<u>4.000,00 €</u>
ΣΥΝΟΛΟ			8.400,00 €

Β) Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-2.262,63	32.627,16	32.627,16	34.889,79
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	178,13	-	178,13
	Χρεωστικό ποσό		6.347,30	6.347,30
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ {(6.347,30+178,13) X 120%}		7.830,52	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%X(6.347,30+178,13)}		-	3.262,72	3.262,72
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69%X(6.347,30+178,13)		-	2.524,69	2.524,69
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	-178,13	14.177,82	12.134,71	12.312,84

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς φόρου εισοδήματος επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ. 1 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	7.830,52	3.262,72	2.524,69	5.787,41	5.787,41

Γ) Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	19.433,02	31.052,97	31.052,97	11.619,95
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.502,29	6.104,61	6.104,61	397,68
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	3.552,40	5.442,54	5.442,54	1.890,14
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.552,40	3.488,77	3.488,77	63,63
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-	-	-	-
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	1.953,77	1.953,77	1.953,77
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (1.953,77 X 120%)		2.344,52	-	-
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50% X 1.953,77)		-	976,89	976,89
ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ X 0,73%=38,69% X 1.953,77)		-	755,91	755,91
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	4.298,29	3.686,57	3.686,57

Σημείωση: για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί των ως άνω διαφορών Φ.Π.Α. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/97 120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ. 1 ΚΦΔ 50%	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 μήνες X 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.344,52	976,89	755,91	1.732,80	1.732,80

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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