



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 4-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2279

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. 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ κατοίκου οδός κατά των με αριθμό,,, και /2017 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ν.2523/1997 του Προϊστάμενου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ για τις χρήσεις 2011-2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό,,, και /2017 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τις χρήσεις 2011-2015 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 1-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 3.600,0€. Το ποσό προκύπτει από: α) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, β) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, γ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 2.124 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€ και δ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 1.544 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 3.600,0€. Το ποσό προκύπτει από: α) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, β) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, γ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 2.039 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€ και δ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 1.153 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 3.600,0€. Το ποσό προκύπτει από: α) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, β) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, γ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 1.372 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€ και δ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 2.359 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 3.600,0€. Το ποσό προκύπτει από: α) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, β) μια γενική παράβαση για κατοχή, χρήση και μη δήλωση του ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό ποσού 900€, γ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 1.335 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€ και δ) μια γενική παράβαση για την έκδοση 2.403 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2015 επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 1.800,0€. Το ποσό προκύπτει από: α) μια γενική παράβαση για την έκδοση 274 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€ και β) μια γενική παράβαση για την

έκδοση 434 αθεώρητων στοιχείων από το μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό ποσού 900€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ εκδόθηκαν βάσει της από 18-12-2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου που αντικατέστησε την με αριθμό/2015. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στις 24-3-2015, κατόπιν της με αριθμό/2015 εντολής ελέγχου, στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης, όπου διαπιστώθηκε «η μη υποβολή δήλωσης για την απόκτηση, κατοχή και επακόλουθη χρήση των με αριθμό μητρώου και Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ της επιχείρησης». Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατέσχεσε με τη με αριθμό/2015 έκθεση κατάσχεσης τις δυο αυτές Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., εξέδωσε τη με αριθμό/2015 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και το με αριθμό/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλλε στη Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ τη με αριθμό/2015 δήλωση έναρξης λειτουργίας των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. με αριθμό μητρώου και Πραγματοποιήθηκε ανάγνωση των δυο κατασχεμένων μηχανισμών, παρουσία εκπροσώπου της επιχείρησης, από την οποία προέκυψε ότι είχαν εκδοθεί τα εξής στοιχεία ανά χρήση από κάθε μηχανισμό:

- από το μηχανισμό
 - ο 1.065 στοιχεία τη χρήση 2010
 - ο 2.124 στοιχεία τη χρήση 2011
 - ο 2.039 στοιχεία τη χρήση 2012
 - ο 1.372 στοιχεία τη χρήση 2013
 - ο 1.335 στοιχεία τη χρήση 2014
 - ο 274 στοιχεία τη χρήση 2015
- από το μηχανισμό:
 - ο 1.158 στοιχεία τη χρήση 2010
 - ο 1.544 στοιχεία τη χρήση 2011
 - ο 1.153 στοιχεία τη χρήση 2012
 - ο 2.359 στοιχεία τη χρήση 2013
 - ο 2.403 στοιχεία τη χρήση 2014
 - ο 434 στοιχεία τη χρήση 2015

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε και επέδωσε την με αριθμό/2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων δεν εντοπίστηκαν διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων και των δηλωθέντων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Στις 30-6-2016 επιδόθηκε το με αριθμό/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, το οποίο περιελάμβανε τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε και απέστειλε την με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Εκδόθηκε ο με αριθμό/2017 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, στον οποίο αποκρίθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση με το

με αριθμό/2017 υπόμνημα. Οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης αναφορικά με τη χρήση 2010 έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Συνετάχθη η από 18-12-2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εστάλη στη Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ και βάσει της οποίας συνετάχθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Σημειώνεται ότι για όλες τις χρήσεις 2011-2014 στον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ έχει επιβληθεί μια γενική παράβαση για κάθε μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό για κάθε έτος ($900\text{€} \times 1/3 = 300\text{€}$) και μια γενική παράβαση για το σύνολο των εκδοθέντων στοιχείων από κάθε μη δηλωθέντα φορολογικό μηχανισμό για κάθε έτος ($900\text{€} \times 1/3 = 300\text{€}$), ενώ στις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ επιβάλλεται για τις ίδιες παραβάσεις πρόστιμο 900€ για κάθε έναν από τους μη δηλωθέντες φορολογικούς μηχανισμούς για κάθε έτος και 900€ για τα εκδοθέντα στοιχεία από κάθε έναν από τους φορολογικούς μηχανισμούς για κάθε έτος.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Ο Προϊστάμενος της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ στηρίχθηκε στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες όμως διαφέρουν από τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου που είχε επιδοθεί στην επιχείρηση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
- Οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988, που είναι οι διατάξεις που φέρεται να παραβίασε η προσφεύγουσα επιχείρηση, παρέμειναν σε ισχύ μέχρι τις 31-12-2014 και παρέμειναν σε ισχύ μέχρι τις 31-12-2015, δυνάμει των διατάξεων του ν.4337/2015, ο οποίος δημοσιεύθηκε στις 17-10-2015. Κατ' επέκταση, το διάστημα 1/1/2015 – 16/10/2015 οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 δεν ήταν σε ισχύ, δεδομένου ότι δεν μπορεί ο νόμος να έχει αναδρομική ισχύ (άρθρο 2 του Α.Κ.).
- Δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο για κάθε μη δηλωθέντα φορολογικό μηχανισμό, αλλά μια γενική παράβαση για το σύνολο των φορολογικών μηχανισμών που δεν είχαν δηλωθεί.
- Λανθασμένος υπολογισμός του προστίμου, καθώς ο Προϊστάμενος της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ δεν υπολόγισε τα πρόστιμα στο 1/3 αυτών, όπως είχαν ορθά υπολογισθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/ 4-8-2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»: «

27. Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	...	... καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που
--	-------------------------	-----	---

			παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος
--	--	--	---

»

Κατόπιν της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ ορθά στηρίχθηκε στην έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222/ 06-10-1988), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 34 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006):

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α').

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής: ...

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

*γ.1. Η έκδοση στοιχείων από **εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό** ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεωρήτων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β' και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/ 1997. ...*

*δ) Η μη δήλωση **κάθε** φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική παράβαση και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση. Για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος, μετά την προθεσμία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καταλογίζεται μία παράβαση ανά εκπρόθεσμη δήλωση ανεξάρτητα του χρόνου υποβολής της και του πλήθους των φορολογικών μηχανισμών ή συστημάτων που περιλαμβάνονται σε αυτή και επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 «Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις» του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 7 του ν.4337/2015: «2. Ο ν. 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ'

εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): «48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1140/13-5-2014 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013»: «Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 για τις παραβάσεις εκείνες για τις οποίες υπολογίζονται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 (πλην της παραγράφου 10) του ν. 2523/1997 (παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988)) και έχουν διαπραχθεί μέχρι την 31.12.2013, καθώς και των παραβάσεων της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που έχουν διαπραχθεί μέχρι την 26.7.2013 (για τις οποίες δεν υποβάλλεται δήλωση για υπαγωγή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013), ανεξαρτήτως του χρόνου διαπίστωσής τους.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4174/2013 και την ΠΟΛ.1140/ 13-5-2014 είναι σαφές ότι οι αναφορές που γίνονται για τα πρόστιμα του άρθρου 5 του ν.2523/1997 αφορούν **και** τις διατάξεις του ν.1809/1988, δεδομένου ότι ο υπολογισμός πραγματοποιείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015): «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, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» παρ.2 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 21 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/ 23-04-2010) (ισχύς από την δημοσίευση του νόμου 3842/2010, ήτοι από 23-4-2010): «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 υποχρεούνται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: ... α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ. ...

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, ...

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του ν. 4337/2015). Σημειώνεται ότι, για τις παραβάσεις μη διαφύλαξης (απώλειας) φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες ανάγονται σε φορολογικές περιόδους πριν την 1.1.2014, εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και επιβάλλονται τα πρόστιμα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, δηλαδή ποσό ίσο με το 1/3 του επιβαλλόμενου προστίμου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1024/ 15-2-2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22.12.2006) «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις», που αφορούν θέματα του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), των προστίμων του Κ.Β.Σ. (άρθρο 5 του 2523/1997) και των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ν. 1809/1988) και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους» κεφάλαιο ΓΑ' «ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΣΤΟ ΝΟΜΟ Ν.1809/1988» Άρθρο 34 παρ. 34.9 «Παραβάσεις ν. 1809/1988 (έναρξη ισχύος από 1/1/2007)»: «Αντιμετωπίζεται κατά διάφορο τρόπο η παράβαση και το επιβλητέο πρόστιμο στις περιπτώσεις χρήσης: α) μη δηλωμένου, β) μη εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού, για την έκδοση στοιχείων, αντί της ενιαίας με τις προϊσχύουσες διατάξεις αντιμετώπισής τους. Η ρύθμιση αυτή επιβάλλεται, λόγω της διαφορετικής βαρύτητας των παραβάσεων των ανωτέρω περιπτώσεων α' και β'. ...

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΑ

ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 10 Ν. 1809/88 (ΦΕΚ 222 ΑΑ)

ΟΠΩΣ ΤΙΘΕΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 19 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 ΤΟΥ Ν.3522/2006

α/α	ΥΠΑΙΤΙΟΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	Σ.Β.
	ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ		
10.	Χρήστες ή κάτοχοι φορ/κών μηχ/σμών & συστημάτων ή οποιοσδήποτε τρίτος	Για φορολογικούς μηχανισμούς & συστήματα που έχουν άδεια καταλληλότητας από την Επιτροπή του Άρθρου 7 : • Παραβίαση ή παραποίηση • Επέμβαση κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία τους	50

		• Διάθεση ή χρησιμοποίηση παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου μηχανισμού.	
11.		Άρθρο 10, παρ. 3, περ. ε.3 Έκδοση στοιχείων από : Εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορ/κο μηχ/σμό ή σύστημα Άρθρο 10, παρ. 3, περ.γ.1 Αυτοτελής παράβαση (λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων) Εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 8 περ. β' και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997	πλήθος παρ/σεων X ΒΑΣ. ΥΠ. 1

»

Από τις ανωτέρω διατάξεις είναι σαφές ότι οι αυτοτελείς παραβάσεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 που επισύρουν τα πρόστιμα που προβλέπονταν από το άρθρο 5 του ν.2523/1997, όπως αυτά τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 έχουν συντελεστή βαρύτητας 1 και προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας υπολογίζονται ως εξής: $1 \times 900\text{€} \times 1/3 = 300\text{€}$.

Επειδή για τις παραβάσεις του άρθρου 10 παρ.3 εδ.δ «μη δήλωση **κάθε** φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος θεωρείται γενική παράβαση» επιβάλλεται πρόστιμο, βάσει των προαναφερθέντων, ποσού 300€ για κάθε φορολογικό μηχανισμό. Στη συγκεκριμένη περίπτωση χρησιμοποιούνταν 2 φορολογικοί μηχανισμοί, όπερ σημαίνει 2 πρόστιμα για κάθε χρήση των 300€ το καθένα.

Επειδή για τις παραβάσεις του άρθρου 10 παρ.3 εδ.γ «Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο **φορολογικό μηχανισμό**» επιβάλλεται πρόστιμο, βάσει των προαναφερθέντων, ποσού 300€ για κάθε φορολογικό μηχανισμό. Η διατύπωση του νομοθέτη για το φορολογικό μηχανισμό καθιστά σαφές ότι αφορά κάθε φορολογικό μηχανισμό (ενικός) και δεν είναι ανεξάρτητο του αριθμού των φορολογικών μηχανισμών που δεν είχαν δηλωθεί. Αυτό προκύπτει και από την προαναφερθείσα ΠΟΛ.1024/ 15-2-2007, η οποία αναφέρει ρητά ότι ο προσδιορισμός του προστίμου γίνεται με το πλήθος των παραβάσεων, ήτοι το πλήθος των μη δηλωμένων φορολογικών μηχανισμών. Στη συγκεκριμένη περίπτωση χρησιμοποιούνταν 2 φορολογικοί μηχανισμοί, όπερ σημαίνει 2 πρόστιμα για κάθε χρήση των 300€ το καθένα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τροποποιήσεις του ν. 4308/2014» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015): «Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Α' 251) αντικαθίσταται από τότε που ίσχυσε ως εξής: «Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.»»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014):

«14. Η οντότητα που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, διαβιβάζει εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών τις ακόλουθες, κατά περίπτωση πληροφορίες:

α) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.

β) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): «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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

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»

Επειδή από 1-1-2015 η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από 2 μη δηλωμένους φορολογικούς μηχανισμούς μέχρι την με αριθμό/2015 δήλωσή της προς την Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ που αφορούσε τους φορολογικούς μηχανισμούς με αριθμό μητρώου και

Επειδή η δήλωση κάθε φορολογικού μηχανισμού αποτελεί δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή για τη χρήση 2015 η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλλε εκπρόθεσμη δήλωση για κάθε έναν από τους χρησιμοποιούμενους φορολογικούς μηχανισμούς και κατ' επέκταση είναι υπόχρεη σε καταβολή προστίμου βάσει των διατάξεων άρθρου 54 παρ.1 εδ.α για την παράβαση του άρθρου 12 παρ.14 του ν.4308/2014 που επισύρουν το πρόστιμο που ορίζει το άρθρο 54 παρ.2 εδ.α του ν.4174/2013, ήτοι 100€ για κάθε φορολογικό μηχανισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 19-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και τροποποίηση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, ως εξής:

- Πρόστιμο ν.4174/2013 και ν.4337/2015 για τη χρήση 2011 – πράξη/20-12-2017: 1.200€
- Πρόστιμο ν.4174/2013 και ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 – πράξη/20-12-2017: 1.200€
- Πρόστιμο ν.4174/2013 και ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 – πράξη/20-12-2017: 1.200€
- Πρόστιμο ν.4174/2013 και ν.4337/2015 για τη χρήση 2014 – πράξη/20-12-2017: 1.200€
- Πρόστιμο ν.4174/2013 και ν.4337/2015 για τη χρήση 2015 – πράξη/20-12-2017: 200€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2011 (πράξη/20-12-2017): 1.200€

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2012 (πράξη/20-12-2017): 1.200€

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2013 (πράξη/20-12-2017): 1.200€

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2014 (πράξη/20-12-2017): 1.200€

Πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/20-12-2017): 200€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.