



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: 464/12-02-2018

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 .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012.

5. Την ως άνω οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής Αρχής.

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

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικό πρόστιμο Κ.Β.Σ. 3.200,00 €, για μη καταχώρηση στο Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων φορολογικών στοιχείων μηνός Μαΐου του 2012, όπως διαπιστώθηκε κατά τον επιτόπιο προληπτικό

φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε την **22/07/2012**, ημέρα της εβδομάδας **Κυριακή** και ώρα **15:30**, από **συνεργείο ελέγχου** Τ... τότε Τ...
..... στην έδρα της προσφεύγουσας,
κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17 παράγραφος 1 και του άρθρου 24 παράγραφος 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)
που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγρ. 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ήτοι
(ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β.) x 1/3 = (600,00 € x 1) x 1/3 = 600,00 € x 1/3 = 200,00 €
και
[(ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β.) x 15] x 1/3 = [(600,00 € x 1) x 15] x 1/3 = (600,00 € x 15) x 1/3 = 9.000,00 € x 1/3 = 3.000,00 €,
δηλαδή, συνολικό πρόστιμο Κ.Β.Σ.: 200,00 € + 3.000,00 € = 3.200,00 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992)** εδράζεται στα πραγματικά περιστατικά, στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από .../.../2017 **Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ.**

Συγκεκριμένα, κατά την διενέργεια του ως άνω ελέγχου θεωρήθηκαν από τους ελεγκτές οι σελίδες 80 και 81 της ως άνω Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνός Μαΐου 2012 (έσοδα σελίδα 80 και έξοδα σελίδα 81) (Π.Θ...../...-...-2010, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), σελίδες 31 – 100, ίχνος θεώρησης 10) και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα η με αριθμό/22-07-2012 Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999) με συνημμένο το με αριθμό/22-07-2012 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου στο οποίο αναγράφηκε η ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση. Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην εν λόγω Κλήση προς Ακρόαση, προσκόμισε στον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./...-07-2012 Υπόμνημα με τις αναλυτικές καταστάσεις εγγραφών του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων για την χρονική περίοδο από 01/01/2012 έως 30/06/2012.
...
..... Τ... .., διαβίβασε τον φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλ./...-...-2016 έγγραφο (εισερχόμενο στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. με αριθ. πρωτ./...-...-2016) για τα περαιτέρω.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό/...-...-2016 εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα. Ακολούθως, από τον έλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα, δια αλληλογραφίας, η με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2016 Πρόσκληση για προσκόμιση αντιγράφων μέρους των βιβλίων και, συγκεκριμένα και μεταξύ άλλων, των αναλυτικών καταστάσεων εγγραφών του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων και των θεωρημένων Μηνιαίων Καταστάσεων Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων για το δεύτερο τρίμηνο του 2012. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση και προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε η μη καταχώριση στα βιβλία φορολογικών στοιχείων εσόδων μηνός Μαΐου 2012 συνολικής αξίας 15.367,20 €. Τα δε αποτελέσματα του ελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. δεν μεταβλήθηκαν σε σχέση με το προαναφερθέν με αριθμό/22-07-2012 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί μερικώς η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, με ολική ακύρωση του δεύτερου σκέλους του προστίμου ποσού 3.000,00 €, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.
Εσφαλμένα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλόγισε, σε βάρος της προσφεύγουσας, το

δεκαπενταπλάσιο του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997, διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 3 τρίτο εδάφιο της ΠΟΛ.1043/08-03-2005 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών [Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), κωδικοποίηση έως τον Ν.3301/2004 (ΦΕΚ263Α/23-12-2004)], παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία συγκεντρωτική εγγραφή, με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Συνεπώς, για τον μήνα Μάιο του 2012 θα έπρεπε να είχε καταχωρηθεί εμπροθέσμως μία εγγραφή για το σύνολο των μηνιαίων εσόδων, σύμφωνα με τα δελτία «Ζ».

2.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) του Ν.2523/1997, η μη ενημέρωση ή η εκπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων δεν συνιστά αυτοτελή παράβαση του Κ.Β.Σ. αλλά γενική και, συνεπώς, επισύρει ένα ενιαίο πρόστιμο ανά διαχειριστική περίοδο. Επιπλέον, με την με αριθμό 4042/1995 Απόφαση του Τμήματος Β΄ του Συμβουλίου της Επικρατείας, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση όλων ή μερικών από τα προβλεπόμενα βιβλία αποτελεί μία παράβαση για την οποία επιβάλλεται ένα πρόστιμο, ακόμα και αν η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση αναφέρεται σε περισσότερα από ένα φορολογικά στοιχεία. Εξάλλου, το πρώτο σκέλος των 200,00 € του προστίμου, το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχεται, αντιφάσκει, κατά την ίδια, με το δεύτερο σκέλος των 3.000,00 €, το οποίο αμφισβητείται. Επιπροσθέτως, προς ενίσχυση των ανωτέρω ισχυρισμών, επισυνάπτεται από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφο των παραγράφων 130α, 131 και 132 του άρθρου 5 του Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων (Κ.Φ.Κ.) (Παραβάσεις Κ.Β.Σ.. Αυτοτελείς), σελίδες 256 και 257, από το βιβλίο του Δ. Σταματόπουλου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 (Βιβλία δεύτερης κατηγορίας) παράγραφοι 1 και 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

- α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,**
- β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,**
- γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,**
- δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,**
- ε) τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.**

3. Τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερησίου δελτίου «Ζ», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ.. Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή, με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ»,

με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων) παράγραφος 1 και παράγραφος 6 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα, επεγγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής, το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

6. Τα βιβλία που τηρούνται σε κινητά φύλλα και όλα τα στοιχεία φέρουν ενιαία αρίθμηση, τουλάχιστον κατά διαχειριστική περίοδο, η οποία μπορεί να επαναληφθεί μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο με γνωστοποίηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 (Χρόνος και τρόπος μηχανογραφικής ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων) παράγραφος 3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«3. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει:

α) Το βιβλίο αγορών ή εσόδων – εξόδων, με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα,

β) την μηνιαία κατάσταση, στην οποία εμφανίζονται μόνον τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων – εξόδων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 1, παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. και περιπτώσεις γ), δ), ε) και στ), παράγραφος 8 περίπτωση δ) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997 (Διοικητικές και Ποινικές Κυρώσεις στην Φορολογική Νομοθεσία και άλλες διατάξεις) (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, ορίζεται ότι

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ84Α/26-05-1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον 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 εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α) και η) της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της

παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

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 Νο2 (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 παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

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).

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α) και γ).

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 ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μία 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, κατά τον διενεργηθέντα προληπτικό φορολογικό έλεγχο της 22/07/2012 διαπιστώθηκε ότι είχε ενημερωθεί και εκτυπωθεί η θεωρημένη Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνός Μαΐου 2012 (σελίδες 80 και 81), αλλά στο σκέλος των εσόδων (σελίδα 80) δεν είχαν καταχωρηθεί τα μηνιαία αθροίσματα των εσόδων. Εξ αυτού αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται παράβαση μη ενημέρωσης των βιβλίων, για τον μήνα Μάιο του 2012, ούτε εκπρόθεσμης ενημέρωσης αυτών, αλλά υφίσταται παράβαση μη καταχώρησης των μηνιαίων αθροισμάτων των εσόδων στην Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων.

Επειδή, ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη την αναλυτική κατάσταση εγγραφών του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνός Μαΐου 2012, η οποία είχε προσκομιστεί από την προσφεύγουσα στ... τότε Τ... στα πλαίσια του με αριθ. πρωτ./-07-2012 Υπομνήματος, διότι εκτυπώθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος κατά την 22/07/2012 επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την διαχειριστική περίοδο 2012, αναφέρονται, μεταξύ άλλων, σε μη καταχώρηση στα βιβλία φορολογικών στοιχείων εσόδων που συνιστά αυτοτελή παράβαση του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) με συντελεστή βαρύτητας ένα (1) και όχι σε μη ενημέρωση των βιβλίων ή σε εκπρόθεσμη ενημέρωση αυτών, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα στον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο.

Επειδή, η με αριθμό 4042/1995 Απόφαση του Τμήματος Β΄ του Συμβουλίου της Επικρατείας, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα στον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο, δεν

αφορά στην περίπτωση της μη καταχώρησης φορολογικών στοιχείων εσόδων στα βιβλία, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, αλλά αφορά στην περίπτωση της μη εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.

Επειδή, αναφορικά με το απόσπασμα από το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικών Κυρώσεων (Κ.Φ.Κ.), σελίδες 256 και 257, από το βιβλίο του Δ. Σταματόπουλου, στις παραγράφους 130α, στην οποία εμπίπτει η παράβαση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και 131 αναφέρεται ότι επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο για την μη καταχώριση στα βιβλία κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου και εξόδου, όταν η συνολική διαφορά είναι μεγαλύτερη των 880,00 €, ενώ η παράγραφος 132 αναφέρεται σε μη εμπρόθεσμη ενημέρωση (εκπρόθεσμη ενημέρωση) των βιβλίων και σε μη ενημέρωση αυτών, ήτοι σε άλλες περιπτώσεις παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύχθηκε ως άνω, **εσφαλμένως** επιβλήθηκε **το πρώτο σκέλος του υπό κρίση προστίμου ποσού 200,00 €,** διότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 9 του Ν.2523/1997, **το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί, κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου, το δεκαπενταπλάσιο του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) του Ν.2523/1997 και, συνεπώς, πρέπει να ακυρωθεί.**

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύχθηκε ως άνω και τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **ορθώς** επιβλήθηκε **το δεύτερο σκέλος του προστίμου ποσού 3.000,00 €,** επειδή **δεν καταχωρήθηκαν** στην αναλυτική κατάσταση εγγραφών εσόδων του Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνός Μαΐου 2012 περισσότερες από δεκαπέντε (15) εγγραφές εσόδων (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών και συγκεντρωτική εγγραφή μηνιαίων λιανικών πωλήσεων), συνολικής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 €, καθώς, επίσης, **δεν καταχωρήθηκαν** συγκεντρωτικά, στο σκέλος των εσόδων της θεωρημένης Μηνιαίας Κατάστασης Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων μηνός Μαΐου 2012 (σελίδα 80), τα μηνιαία αθροίσματα των εσόδων.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης/..../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** και την **τροποποίηση** της με αριθμό/....-2017 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ως ακολούθως:

1.

Την **ακύρωση** του πρώτου σκέλους του προστίμου ποσού 200,00 €, λόγω υπέρβασης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 9 του Ν.2523/1997, του ανωτάτου ορίου του δεκαπενταπλάσιου του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) του Ν.2523/1997.

2.

Την **επικύρωση** του δεύτερου σκέλους του προστίμου ποσού 3.000,00 €, βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση δ) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ήτοι

$$[(\text{ΒΑΣ.ΥΠ.1} \times \text{Σ.Β.}) \times 15] \times 1/3 = [(600,00 \text{ €} \times 1) \times 15] \times 1/3 = 9.000,00 \text{ €} \times 1/3 = \underline{\underline{3.000,00 \text{ €}}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

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.