



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

18-07-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης

4056

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Α1036960 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 1064/27-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ. Ε (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017)

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 20-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:με έδρα την ΜΥΤΙΛΗΝΗ , οδόςΤ.Κ 81100 κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ :

α. Της με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009

β. Της με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010

γ. Της με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011

δ. Της με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012

ε. Της με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/3

5. τις α. Την με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009
- β. Την με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010
- γ. Την με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011
- δ. Την με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012
- ε. Την με αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/3 και την οικεία από 05-02-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ
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 20-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ:η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την υπ αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009 επεβλήθη πρόστιμο 390,67 € (586χ2):3 σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/15 λόγο μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου πόρτας του άρθρου 10§5, του Κ.Β.Σ
2. Με την υπ αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010 επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 600 € σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/15 που αναλύεται ως εξής : λόγο μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου πόρτας του άρθρου 10§5, του Κ.Β.Σ ποσό 400 € ήτοι (600χ2)):3 και για έκδοση μίας αθεώρητης Α.Π.Υ χωρίς παραδρομή, συνολικής αξίας 480,54€, μη καταχωρημένης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν από τον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5, 19§1 του Κ.Β.Σ ποσό 200 € ήτοι (600χ1χ1)):3
- 3 Με την υπ αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011 επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 666,67 € σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/15 που αναλύεται ως εξής : λόγο μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου πόρτας του άρθρου 10§5, του Κ.Β.Σ ποσό 400 € ήτοι (600χ2)):3 και για έκδοση μίας αθεώρητης Α.Π.Υ χωρίς παραδρομή, συνολικής αξίας 480,54€, μη καταχωρημένης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν από τον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5, 19§1 του Κ.Β.Σ ποσό 266,67 € ήτοι (800χ1χ1)):3
- 4 Με την υπ αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012 επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 666,67 € σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/15 που αναλύεται ως εξής : λόγο μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου πόρτας του άρθρου 10§5, του Κ.Β.Σ ποσό 400 € ήτοι (600χ2)):3 και για έκδοση μίας αθεώρητης Α.Π.Υ χωρίς

παραδρομή, συνολικής αξίας 700,00 €, μη καταχωρημένης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν από τον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5, 19§1 του Κ.Β.Σ ποσό 266,67 € ήτοι (800x1x1)):3

5 Με την υπ αριθμό/23-02-2017 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ. για την διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013 επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 666,67 € σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν 4337/15 που αναλύεται ως εξής : λόγο μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου πόρτας του άρθρου 10§5, του Κ.Β.Σ ποσό 400 € ήτοι (600x2)):3 και για έκδοση (4) αθεώρητων Α.Π.Υ χωρίς παραδρομή, συνολικής αξίας 2.333,00 €, μη καταχωρημένων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων πριν από τον έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10§5, 19§1 του Κ.Β.Σ ποσό 1066,67 € ήτοι (800x4x1)):3

Τα παραπάνω πρόέκυψαν από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθμ./29.12.16 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Μυτιλήνης στον προσφεύγοντα.

Αφορμή του εν λόγω ελέγχου αποτέλεσε το έγγραφο με αρ. πρωτ./01.09.16 (Πληροφοριακή Έκθεση) της Περιφ/κής Δ/νσης Διώξης Οίκον. Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, το οποίο πήρε τον αρ. πρωτ./08.09.16 (Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης),

Το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο ανέφερε ότι οι ελεγκτές ΣΔΟΕ : α) και β) , στις 11/03/2014 διενέργησαν προληπτικό έλεγχο στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ. , στην οδό του Ν. Λέσβου .και διαπίστωσαν τα ακόλουθα:

- ✓ Να μην τηρείται από τον ελεγχόμενο το πρόσθετο βιβλίο πόρτας του άρθρου 10§5, για τις χρήσεις 2009,2010,2011 και 2012, κατά παράβαση των άρθρων 2§1, 10§5 του Π.Δ.186/92.
- ✓ Οι εκδοθείσες αθεώρητες Α.Π.Υ. και να μην έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων με Π.Θ./31.12.07 κατά παράβαση των άρθρων 2§1 και 17§1 του Π.Δ. 186/92 και των άρθρων 1§1 και 4§3-1 του Ν.4093/12.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση η μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Δεν είχε υποχρέωση εκ του νόμου να τηρεί πρόσθετο βιβλίο διότι δεν αφορά την βασική οικονομική δραστηριότητα.

- Επικαλείται δε τις Εγκυκλίους Ε 2312 ΠΟΛ 25/11-02-1982 και &10.5.1 Εγκ 3/24-11-92 ΚΒΣ και Εγγ. 1027434/540/14-03-2000, του Υ.Ο.

- Επικαλείται τις θεμελιώδεις διατάξεις των άρθρων 10 του Συντάγματος και 41§2 ΕΣΔΑ, καθώς και την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 17 Κ.Δ.Διαδ.

-Υπάρχει αοριστία στην έκθεση ελέγχου ως προς την νομική και πραγματική βάση.

Επειδή κατά τα οριζόμενα όμως στις Εγκ. Ε 2312 ΠΟΛ 25/11-02-1982 και &10.5.1 Εγκ 3/24-11-92 ΚΒΣ και Εγγ. 1027434/540/14-03-2000, υποχρέωση τήρησης του προσθέτου βιβλίου πόρτας, έχουν οι επιχειρήσεις, που κατ' επάγγελμα νοικιάζουν επιπλωμένα δωμάτια σε πελάτες και αναλαμβάνουν

ταυτόχρονα και την συστηματική παροχή υπηρεσιών περιποίησης τους, θεωρούμενες ως ξενοδοχειακές μονάδες, ανεξάρτητα αν είναι εφοδιασμένες με την σχετική άδεια και το σήμα του ΕΟΤ. **Αντίθετα** αν οι παραπάνω ιδιώτες ή επιχειρήσεις ενοικιαζομένων επιπλωμένων δωματίων, ΔΕΝ παρέχουν στους πελάτες τους απαραίτητες υπηρεσίες ξενοδοχείου, το εισόδημα που αποκτούν **είναι από εκμίσθωση οικοδομών** και δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ, όπως το βιβλίο πόρτας και αντίστοιχα θεωρημένων αποδείξεων είσπραξης.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 77 παρ.1 και 2 του Ν 2238/94 ορίζεται ότι << Υποχρεώσεις του εκμισθωτών ακινήτων «1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, υποβάλλονται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή, μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξη τους.

2. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου εφόσον δεν έχουν υποβληθεί, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές. Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντίγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα άρθρου διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης.....>>

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι : α) ο προσφεύγων είναι ήδη επιτηδευματίας από άλλη αιτία, ήτοι αρχιτέκτονας - μηχανικός και β) δεν κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ συμφωνητικά του άρθρου 72 παρ. 1 του Ν2238/94 για τα έσοδα από τα ενοικιαζόμενα δωμάτια και ότι αυτά φορούν μισθώματα ,γ) έχει δηλώσει στο μητρώο της Δ.Ο.Υ ως δευτερεύουσα δραστηριότητα : << Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων >>, και δ) έχει πάρει επιστροφή Φ.Π.Α για κατασκευή επενδυτικού αγαθού που αφορούσε στα ενοικιαζόμενα δωμάτια.

Επομένως δεν απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα εν λόγω έσοδα και ο προβαλλόμενος λόγος περί απαλλαγής του από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ 5^α του Π.Δ 186 /1992 ορίζεται ότι : « Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση:

α) ο εκμεταλλευτής οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, τηρεί βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας), στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου διαμένει ο πελάτης (ένοικος), την ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του και τον αριθμό του δωματίου....».

Επειδή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1083/2003 ορίζουν ότι : «1. Απαλλάσσουμε από την υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων τις πιο κάτω κατηγορίες υπόχρεων, με τις οριζόμενες για κάθε κατηγορία προϋποθέσεις :στ') τους επιτηδευματίες που τηρούν πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. Τα πρόσωπα αυτής της περίπτωσης απαλλάσσονται της θεώρησης μόνο των φορολογικών στοιχείων αξίας του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/1992), στα οποία απεικονίζονται συναλλαγές που καταχωρούνται στα τηρούμενα πρόσθετα βιβλία και υποχρεούνται να αναγράφουν σ' αυτά την αξία και τον αύξοντα αριθμό του εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του...».

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων θα απαλλάσσεται από την θεώρηση των Α.Π.Υ μόνο στην περίπτωση που τηρούσε πρόσθετο βιβλίο της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ (κίνησης πελατών), πράγμα το οποίο δεν έκανε διότι δεν είχε θεωρήσει πρόσθετο βιβλίο

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων για της χρήσεις 2009 - 2012 δεν τήρησε πρόσθετο βιβλίο πόρτας του άρθρου 10 παρ 5^α του Π.Δ 186 /1992. Επίσης εξέδωσε Αποδείξεις Π. Υ , από αθεώρητο στέλεχος που δεν είχε επίσης καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων- εξόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις οι διατάξεις του ν 4093 /2012 (Κ.Φ.Α.Σ) και τα άρθρα 1 , 4, 7 και 9 ορίζεται ότι :

<< Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, Α` 84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών που έχει ως εξής:

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Ισχύς από 01/01/2013)

Άρθρο 1 παρ. 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών 1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.....

Άρθρο 2 παρ. 6 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

6. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιοδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλίο και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων. Επί συνένωσης βιβλίου με στοιχείο το βιβλίο μπορεί να τηρείται σε περισσότερα του ενός αντίτυπα.....

Άρθρο 4 παρ.1 ,3 , 16,17,23 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.....

3. Σε απλογραφικά βιβλία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού: α) Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και ο πρατηριούχος χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων.

Όποιος από τους παραπάνω υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητες του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.....

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.....

23. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του ν. 1809/1988 (Α' 222). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.....

Άρθρο 7 παρ.1 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.....>>>

Άρθρο 9 παρ.1 Διασφάλιση συναλλαγών και Διαφύλαξη Δεδομένων

1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσής τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου 1809/1988 (Α' 222), επί μηχανογραφικής έκδοσής αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.....>>

Επειδή, από 01-01-2013 ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992) καταργείται και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ήτοι τον ν 4093 /2012 (Κ.Φ.Α.Σ) βάσει του οποίου καταργείται η τήρηση των πρόσθετων βιβλίων του άρθρου 10 παρ 5α' του Π.Δ 186 /1992 και ορίζονται άλλες διαδικασίες για την έκδοση των Α.Π.Υ και της διασφάλισης των συναλλαγών και δεν γίνεται αναγραφή ή μνεία αυτών των διατάξεων στην από 05-02-2017 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Μυτιλήνης για την χρήση 2013. Επίσης δεν γίνεται αναφορά αυτών και επί της με αριθ. /23-02-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου . Η εν λόγω παράλειψη καθιστά την ανωτέρω πράξη ακυρωτέα ως τυπικά πλημμελή.

Επειδή, σύμφωνα με τις οι διατάξεις του άρθρο 5 παρ. 1, 2 , 6 και 8 του ν 2523/1997 ορίζεται ότι :
1.Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο 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 υποχρεούνται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ - προηγούμενα 586 ευρώ - και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. (όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του νόμου 3842/2010)

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.

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 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 παράγραφο 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:α).....

.β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο (2) για κάθε βιβλίο.».....

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

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση. Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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) ορίζεται ότι :

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. 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 μια 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 ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 3,5 και 6 του άρθρου 7 ν. 4337/2015.ορίζεται ότι:

<<...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)

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.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α`179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του Άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 :

« Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 Άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία»

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση στην υπ' αριθ...../23-02-2017 πράξη επιβολής προστίμου καθώς και στη από 05-02-2017 έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ δε γίνεται αναφορά των διατάξεων (ν 4093 /2012 - Κ.Φ.Α.Σ) που δεν τηρηθήκαν από τον προσφεύγοντα η εν λόγω πράξη κρίνεται ακυρωτέα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις 05-02-2017 έκθεση Ελέγχου προστίμων της Δ.Ο.Υ Μυτιλήνης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες(πλην της προαναφερόμενης περίπτωσης της χρήσης 2013).

Επειδή για τον υπολογισμό των προστίμων των χρήσεων 2009-2010-2011 και 2012 εφαρμόστηκαν οι παραπάνω αναφερόμενες διατάξεις

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-03-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:ήτοι : **α)** Την αποδοχή αυτής όσον αφορά αίτημα του ως προς την μη επιβολή προστίμων για την χρήση 2013 (λόγω τυπικής πλημμέλειας).

β) Την απόρριψη αυτής όσον αφορά αίτημα του ως προς την μη επιβολή (η τροποποίησης αυτών) προστίμων για τις χρήσεις 2009-2010-2011-2012.

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

Είδος	χρήση	αρχικό ποσό	ποσό απόφασης	αριθ. πράξης
Πρόστιμο	2009	390,67	390,67	/23-02-2017
Πρόστιμο	2010	600,00	600,00	/23-02-2017
Πρόστιμο	2011	666,67	666,67	/23-02-2017
Πρόστιμο	2012	666,67	666,67	/23-02-2017
Πρόστιμο	2013	1466,67	0,00	/23-02-2017

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 .