



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

23/03/2017
2172

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604-537
ΦΑΞ : 2131604-566

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 1036960ΕΞ 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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

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 **23.11.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ με έδρα , οδός κατά της με αριθ./**18-10-2016** Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα .

5. Την με αριθμό/**18-10-2016** Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015.

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 **23.11.2016** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/18-10-2016 Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015 η παράβαση για την μη έκδοση τουλάχιστον μίας(Α.Λ.Π.) από την εν χρήσει φ.τ.μ καθότι δεν δύναται να προσδιοριστεί το πλήθος των ημερήσιων συναλλαγών ως και η αξία μίας εκάστης ξεχωριστά διακοσίων (αξία εκάστης μικρότερης των 5.000,00 ευρώ) ,σε διακόσιες εβδομήντα τρεις (273) περιπτώσεις για σερβιρισθέντα αγαθά συνολικής αξίας μετά του Φ.Π.Α **368.866,93 ευρώ** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων **8§1, 12§1 §7§8, 13 α' και 40§1** του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με το αρθ.54§1θ , §2γ' 'και 54 παρ.3 (υποτροπή) του Ν.4174/2013 ΚΦΔ , όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4254/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1003/31-12-2014», και επιβλήθηκε ως εκ τούτου πρόστιμο ύψους **60.000,00 ευρώ** (30.000,00x2).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της από 06/09/2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π)& Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ-Β'ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Τμήμα Ερευνών Β4, η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω ΔΟΥ, λόγω αρμοδιότητας, η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη .

Η προσφεύγουσα διατηρεί επιχείρηση καφετέριας- αναψυκτηρίου. Στις 1-10-2015 υπάλληλοι της ΥΕΔΔΕ Αττικής, ενεργούντες έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 κατόπιν της υπ' αρ. γραπτής εντολής ελέγχου πραγματοποίησαν έλεγχο , κατά τη διάρκεια του οποίου κατέσχεσαν με την υπ' αρ./1-10-2015 έκθεση κατάσχεσης: Α) ένα ημερολόγιο με πορτοκαλί εξώφυλλο επί του οποίου αναγράφονταν διάφορα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας και Β) αντίγραφα Βιβλίου Εσόδων-εξόδων (κεντρικού) με δεδομένα α' και β' τριμήνου 2015.Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ανωτέρω κατασχεθέντων , διαπιστώθηκε ότι η "προσφεύγουσα δεν εξέδωσε τουλάχιστον μία (1) Απόδειξη Λιανικής Πώλησης από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, καθώς δε δύναται να προσδιορισθεί το πλήθος των ημερήσιων συναλλαγών ως και η αξία της καθεμιάς ξεχωριστά, σε διακόσιες εβδομήντα τρεις (273) περιπτώσεις για σερβιρισθέντα-πωληθέντα αγαθά , συνολικής αξίας τριακοσίων εξήντα οκτώ χιλιάδων οκτακοσίων εξήντα έξι ευρώ και ενενήντα τριών λεπτών (368.866,93 ευρώ) συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§§1,2,5,7 και 8 , 13περ. α και 1§1 &2 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1003/31-12-2014.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54§§1 περ. θ και 2 περ. γ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα κατέθεσε την/23-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

- 1ος Λόγος Προσφυγής: Παράβαση νόμου κατά τη διενέργεια του ελέγχου και των ελεγκτικών

επαληθεύσεων , άλλως και επικουρικά , λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου , εκ της διενέργειας σαφούς, ειδικής και εμπειρισττωμένης αιτιολογίας διενέργειας του ελέγχου (υπάρχει παράβαση νόμου καθώς το ακριβές περιεχόμενο της εντολής ελέγχου δεν κοινοποιήθηκε σε αυτήν, με την Κλήση προς ακρόαση , αλλά δεν περιλαμβάνεται ούτε στην κοινοποιηθείσα και συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ).

-2ος Λόγος Προσφυγής: Επικουρικά, Λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου ένεκα παντελούς ελλείψεως αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου , άγουσα στην ουσιαστική ματαίωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασεως μας , προ της εκδόσεως της προσβαλλομένης πράξεως (στερήθηκε του δικαιώματος ακρόασης καθώς η Έκθεση ελέγχου που της κοινοποιήθηκε περιλαμβάνει κρίσεις και αιτιολογίες των ελεγκτών οι οποίες δεν περιλήφθηκαν στο ΣΔΕ που της κοινοποιήθηκε προηγουμένως, ώστε να μπορέσει να τις προσβάλλει εγκαίρως)

-3ος Λόγος Προσφυγής: Επικουρικά, Λόγω Ευθείας παραβάσεως του νόμου άλλως και επικουρικά λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου ένεκα παντελούς ελλείψεως άλλως πλημμελούς αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου επί τη βάσει της οποίας εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου (η κρίση των ελεγκτών πως η καταγραφή και τήρηση ανεπίσημων στοιχείων γίνεται πάντοτε με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης είναι αυθαίρετη και διατυπώνεται κατά παράβαση των άκρων ορίων της χρηστής διοίκησης με αποτέλεσμα να υπάρχει ευθεία παράβαση νόμου.)

4ος Λόγος Προσφυγής: Επικουρικά: Λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου ως προς τόν προσδιορισμό του επιβληθέντος προστίμου

-5ος Λόγος προσφυγής: Επικουρικά: Λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου ως προς τον προσδιορισμό και την επιβολή του προστίμου εις διπλούν λόγω υποτροπής , άλλως λόγω ελλιπούς αιτιολογίας.

-6ος λόγος Προσφυγής : Επικουρικά: Λόγω ευθείας παράβασης νόμου στο βαθμό που η προσβαλλόμενη γίνεται δεκτή από τη φορολογική διοίκηση, ως τίτλος εκτελεστός.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013:

1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου: υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γοαμματέα,«ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, '«από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου»

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει, αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ1 στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογούμενων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ. 28 του ν. 4174/2013 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου)

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο

φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει με σαφήνεια ότι η εντολή ελέγχου θα πρέπει υποχρεωτικά να περιλαμβάνει τα οριζόμενα στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013 στοιχεία , όμως , από πουθενά δεν ανακύπτει υποχρέωση εκ του νόμου της Διοίκησης να αναγράφει το σύνολο των στοιχείων αυτών είτε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου είτε αργότερα στην Έκθεση ελέγχου. Εξάλλου, η εντολή αυτή μπορεί ανά πάσα στιγμή να αναζητηθεί και να επιδειχθεί τελικώς στο φορολογούμενο.

Επιπλέον, η προβλεπόμενη στο νόμο (στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013) υποχρέωση για αιτιολογία της Έκθεσης ελέγχου και του Σημειώματος Διαπιστώσεων " ουδεμία σχέση έχει με την αναφορά στα υποχρεωτικά στοιχεία της εντολής ελέγχου αλλά συνίσταται στην υποχρέωση της διοίκησης να κάνει για την εκάστοτε υπό κρίση υπόθεση , αναφορά στους κατάλληλους κανόνες δικαίου και υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε αυτούς, πριν την έκδοση της προσωρινής και της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου αντίστοιχα, κάτι που σε κάθε περίπτωση γίνεται τόσο στο αριθ. 423 ΣΔΕ όσο και στην Έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι εντελώς αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος.

Επειδή σκοπός του δικαιώματος ακρόασης εν γένει, είναι η μη λήψη μέτρου από τη Διοίκηση σε βάρος του διοικούμενου χωρίς προηγουμένως να τον καλέσει να εκφράσει τις απόψεις του. Κατά την έννοια της Συνταγματικής διάταξης, η προηγούμενη ακρόαση προσφέρει τη δυνατότητα στον ενδιαφερόμενο να προβάλει τις αιτιάσεις του και να υποστηρίξει τα δικαιώματα ή συμφέροντα του προτείνοντας εύλογες λύσεις και αφετέρου να διασφαλίσει την καλύτερη ενημέρωση της Διοίκησης και κατά συνέπεια την αποτελεσματικότερη και δικαιότερη λειτουργία της.

“**Επειδή** εν προκειμένω , όπως προκύπτει από τις συνημμένες στην ενδικοφανή προσφυγή Έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας, αυτή ενημερώθηκε πλήρως για την αποδιδόμενη παράβαση, για τα ευρήματα αλλά και για τις διαπιστώσεις του ελέγχου με την κοινοποίηση του ΣΔΕ , πολύ πριν την έκδοση της Οριστικής, Πράξεως, η οποία έλαβε χώρα σχεδόν μετά από ένα χρόνο από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ, κι έτσι στο κεφάλαιο «Β. Πλημμέλειες του προσβαλλόμενου Σ.Δ.Ε», των εγγράφων απόψεων της , προβαίνει σε

πλήρη και αναλυτική αξιολόγηση του. Όπως , λοιπόν, μπορεί κάποιος ευχερώς να διαπιστώσει από το έγγραφο των απόψεων της προσφεύγουσας, αυτή αντιλήφθηκε πλήρως και με κάθε λεπτομέρεια τις αποδιδόμενες παραβάσεις και παρατυπίες αλλά και τα ευρήματα και τη συνολική εξέλιξη του ελέγχου , γι αυτό και προέβαλε σε αυτές επιχειρήματα προς αντίκρουση των προσωρινών διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.65 παρ.1 Ν.4174/2013 ορίζεται:

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της απόδειξης της ανακρίβειας της καταλογιζόμενης με την προσβαλλόμενη πράξη παραβάσεως, επομένως αυτή θα πρέπει να αιτιολογήσει για ποιο λόγο η κρίση της φορολογικής αρχής, ότι η καταγραφή και τήρηση ανεπίσημων στοιχείων γίνεται πάντοτε με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, είναι αυθαίρετη. Κάτι τέτοιο, θα μπορούσε ενδεχομένως να συμβεί εάν προσκόμιζε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το κατασχεθέν ημερολόγιο στην υπό κρίση περίπτωση δε συνιστούσε ανεπίσημο φορολογικό στοιχείο, αλλά και ποια ήταν εν τέλει η χρησιμότητα του. Αντ' αυτού, ωστόσο, η προσφεύγουσα δε δικαιολογεί τη χρησιμότητα του κατασχεθέντος ημερολογίου, αλλά προτιμά να προσβάλλει αβάσιμα τις κρίσεις του ελέγχου.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, η κρίση και τα πορίσματα των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ήταν πλήρως αιτιολογημένα. Έτσι, όπως αναγράφεται στη σελ. 65 επ. της εκθέσεως ελέγχου, οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ , ακριβώς για λόγους χρηστής διοίκησης έκριναν σκόπιμο, προτού καταλήξουν στο πόρισμα τους , να αξιολογήσουν τα στοιχεία του κατασχεθέντος ημερολογίου σε σχέση με τα στοιχεία των βιβλίων της προσφεύγουσας, τόσο του κεντρικού όσο και των δύο υποκαταστημάτων της. Από την αξιολόγηση, λοιπόν, αυτή προέκυψε μια συνολική απόκλιση των δεδομένων του ημερολογίου σε σχέση με τα δηλωθέντα ημερήσια δεδομένα. Προς απόδειξη, δε αυτού , στις σελ. 65-66 της εκθέσεως ελέγχου γίνεται παράθεση δεδομένων τριών (3) συνεχόμενων ημερών. Επιπλέον, ο έλεγχος , επεξεργάστηκε και τα δεδομένα των «Ζ» του κεντρικού αλλά και των υποκαταστημάτων της προσφεύγουσας (βλ. σελ. 67 εκθέσεως) και κατόπιν όλων αυτών των αξιολογήσεων κατέληξε στο τελικό πόρισμα του.

Έτσι, λοιπόν, είναι πλήρως αιτιολογημένη η κρίση της φορολογικής αρχής ενώ αντιθέτως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ευθύνη του βάρους απόδειξης που της αναλογεί.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 §1 §7 §8 του Ν. 4308/2014

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.
- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Επειδή στην παρ.54 παρ.10', 2γ και 3του ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις περιπτώσεις β' και γ' του άρθρου 9 της ΥΠΟΤΑΓΑΓΡΑΦΟΥ Δ.2 του ν. **4254/2014** ορίζεται :

«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:

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία."

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) «**διακόσια πενήντα (250) ευρώ**, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων.

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

Επειδή όπως προκύπτει από σύστημα TAXIS, ως και από τα συνημμένα με την ενδικοφανή προσφυγή, έχουν εκδοθεί εντός πενταετίας για τη ίδια παράβαση (μη έκδοση η ανακρ. έκδοση Α.Λ.Π) δύο ΑΕΠ , οι με αριθ. 592/2014 και 598/2014.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 30 και το άρθρ. 62 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρ. 45 του ίδιου νόμου:

Άρθρο 30 Προσδιορισμός φόρου

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η

καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5.

6

7

8. Δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.»

Άρθρο 45(Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων)

1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου που κοινοποιείται στον φορολογούμενο.

Επειδή σύμφωνα με τους ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αναφορικά με τη χρήση του κατασχεθέντος ημερολογίου, δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί καθόσον:

«α) σε άλλες περιπτώσεις τα συνολικά ημερήσια έσοδα της σύμφωνα με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της υπερβαίνουν ενώ σε άλλες περιπτώσεις υπολείπονται κατά πολύ αυτών που έχουν καταχωρηθεί στο κατασχεθέν ημερολόγιο, γεγονός που η ελεγχόμενη οντότητα «μεταφράζει» κατά το δοκούν, αναφέροντας στο υπόμνημα της ότι άλλοτε είναι ελλιπείς ενώ άλλοτε περιλαμβάνουν και σύνολο προηγούμενων ημερών

β) τα ημερήσια δελτία «Ζ» των υποκαταστημάτων της ελεγχόμενης οντότητας έχουν στη συντριπτική τους πλειοψηφία (και πλην ελαχίστων εξαιρέσεων) εκδοθεί σε μεταγενέστερο χρόνο από τα αντίστοιχα του κεντρικού και όχι μόνο στις περιπτώσεις που το κατασχεθέν ημερολόγιο εμφανίζει περισσότερα έσοδα έναντι αυτών που εγγράφονται στα οικεία βιβλία εσόδων, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει η ελεγχόμενη οντότητα στο υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας

γ) η κατάσχεση του επίμαχου ημερολογίου διενεργήθηκε στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας όπου και ανευρέθηκε

δ) η καταγραφή και τήρηση ανεπίσημων στοιχείων γίνεται πάντα με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ενώ σε καμία περίπτωση αυτό δε θα ήταν απαραίτητο αν είχε εκδοθεί το προσήκον φορολογικό στοιχείο για έκαστη συναλλαγή, ώστε να μην υφίσταται η ανάγκη καταγραφής τους σε ανεπίσημο στοιχείο και ως εκ τούτου δεν, ακολουθεί τη λογική του φορολογικού νόμου που επιβάλλει την καταχώρηση των οικονομικών δεδομένων της ελεγχόμενης οντότητας στα βιβλία της έδρας της με μια συγκεντρωτική εγγραφή σε μηνιαία βάση.

ε) όπως αναφέρεται και ανωτέρω στην παρούσα έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις συνολικές ημερήσιες εισπράξεις (κεντρικού και υποκαταστημάτων) της ελεγχόμενης οντότητας οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία αυτής αντιπαραβάλλοντας τις με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις στο κατασχεθέν ημερολόγιο και όχι μόνο του κεντρικού πριν καταλήξει στο ανωτέρω συμπέρασμα

στ) αναφορικά με το σύνολο των εκροών Φ.Π.Α των Α' και Β' τριμήνου 2015 τα οποία έχουν δηλωθεί με τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της ελεγχόμενης οντότητας, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι αυτά αφορούν τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα των αντίστοιχων περιόδων και όχι αυτά που έχουν πραγματικά πραγματοποιηθεί.»

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αναφορικά με την χρήση του κατασχεθέντος ημερολογίου ως πρόχειρο εργαλείο παρακολούθησης στην κατά προσέγγιση λειτουργία και των τριών εγκαταστάσεων της πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και πλήρους περιγραφή των πραγματικών περιστατικών και των διαπιστώσεων του ελέγχου τα οποία περιγράφονται στο σώμα της 06/09/2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π)& Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ-Β' ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Τμήμα Ερευνών Β4, με επαρκή στοιχεία, μετά από κατάσχεση και επεξεργασία αυτών, και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **23.11.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜκαι την επικύρωση της υπ' αριθμ./18-10-2016 Πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ του κ. Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ**.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Κ.Β.Σ (φορολογικό έτος 2015)

Πρόστιμο αρθ. 54§1θ, 2γ & 3 του Ν.4174/2013 30.000,00 χ2=60.000,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής 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 .