



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 4/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1332

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333246

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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 από 9/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, κατά της με αρ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και την με αρ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 9/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των συμπληρωματικών εγγράφων που κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα στην Υπηρεσία μας (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2016 ΕΜΠ) επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013

φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικού ποσού **2.500,00 €**, διότι δεν προέβη σε εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ζ' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

2. Με την με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικού ποσού **19.500,00 €**, για τις εξής παραβάσεις : α) Δεν έκανε χρήση του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που προβλέπει ο Ν.1809/1988, ως εκ τούτου δεν τήρησε λογιστικά στοιχεία – αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, ήτοι ποσό 2.500,00 € και β) δεν εξέδωσε τριάντα τέσσερις (34) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (συνολικής αξίας 136,50 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 38 και 40 του ίδιου νόμου, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 3 του ίδιου νόμου, ήτοι ποσό 17.000,00 €.

Κατόπιν της με αριθμ. εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε προληπτικός φορολογικός έλεγχος στον υπαίθριο χώρο στην Νομού Καβάλας, όπου διαπιστώθηκε η λειτουργία καφέ - αναψυκτηρίου στον παραλιακό χώρο (αμμουδιά), στο όνομα του προσφεύγοντος. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, δια των υπαλλήλων του, εξέδιδε χειρόγραφες αθεώρητες αποδείξεις λιανικής πώλησης διότι, κατά δήλωσή τους, η φορολογική ταμειακή μηχανή είχε υποστεί βλάβη. Από την έρευνα των ελεγκτών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει τη βλάβη της ταμειακής μηχανής στο TAXIS και ότι είχε προβεί σε διακοπή εργασιών της επιχείρησης στις 17-07-2015. Μετά το πέρας του ελέγχου και για το λόγο ότι ο προσφεύγων απουσίαζε, στάλθηκε η υπ' αριθ. κλήση προς ακρόαση στην Δ.Ο.Υ ΙΖ' Αθηνών προς κοινοποίηση. Σε ανταπόκριση στην κλήση αυτή, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. υπόμνημα του, με το οποίο ισχυρίζεται ότι εν αγνοία του λειτουργούσε η επιχείρηση, υποδεικνύοντας ως υπεύθυνους τους και, τους οποίους εξουσιοδότησε να προβούν αντ' αυτού σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες προκειμένου να υπεκμισθωθεί το κατάστημα από τον ίδιο σε κάποιον επαγγελματία που ζει και εργάζεται στην πόλη της Καβάλας. Ο έλεγχος, κατόπιν αυτών, ήρθε σε επικοινωνία με όλα τα εμπλεκόμενα πρόσωπα καθώς και με το Δήμο Καβάλας και έκρινε ότι η λειτουργία του συγκεκριμένου καταστήματος γινόταν από τον εν τοις πράγμασι επιτηδευματία και καταλόγισε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες παραβάσεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους προσφυγής :

- Με το υπ. αριθ. ειδικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου Αθηνών μεταξύ του ίδιου και των κυρίωνκαι, αναφέρεται ξεκάθαρα ότι τους δίδει την πληρεξουσιότητα να ενεργούν κάθε πρόσφορη πράξη προς εκπλήρωση δύο συγκεκριμένων σκοπών. Αφενός της εκδόσεως άδειας λειτουργίας για το κατάστημα υγειονομικού ενδιαφέροντος και αφετέρου τη διεκπεραίωση της υπομίσθωσης του καταστήματος και όχι για να λειτουργήσει η επιχείρηση, γεγονός που συνέβη εν αγνοία του. Ενώπιον του Εισαγγελέως Πλημμελειοδικών Καβάλας υπέβαλε έγκληση κατά του, ο οποίος εμφανίστηκε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ως υπεύθυνος της επιχείρησης.
- Ο λόγος της διακοπής εργασιών στην οποία προέβη, είχε άμεση σχέση με το φόβο του να μη χρησιμοποιηθούν τα στοιχεία του, λόγω της απουσίας του, για οποιαδήποτε δραστηριότητα αφορούσα το κατάστημα.
- Η λύση της μίσθωσης ήταν αδύνατη, καθώς δε θα μπορούσε να προχωρήσει εύλογα η διαδικασία της υπομίσθωσης ενός ακινήτου από τη μίσθωση του οποίου θα είχε παραιτηθεί.
- Θα πρέπει να εφαρμοστεί η αναδρομική ισχύς της ευνοϊκότερης ρύθμισης, εφόσον το πρόστιμο της περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καταργήθηκε μεταγενέστερα με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν.4337/2015, διότι σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος είναι επιτρεπτή η αναδρομικότητα των δικονομικών και διαδικαστικών διατάξεων.

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι : « 1. Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α)

για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται : «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.» και το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζει ότι « 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 και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, ως επιτηδευματίας, λειτουργούσε κατάστημα – μπαρ, σε μισθωμένο από το Δήμο Καβάλας ακίνητο που βρίσκεται στην Νομού Καβάλας, έως την 17/7/2016, όπου και έκανε διακοπή των εργασιών του υποβάλλοντας αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Στη συνέχεια και θέλοντας να υπομισθώσει το ακίνητο σε άλλους επαγγελματίες, εξουσιοδότησε τους και, ώστε να προβούν σε εκείνες τις ενέργειες, προκειμένου να εκδοθεί άδεια λειτουργίας για κατάστημα υγειονομικού ενδιαφέροντος και να διεκπεραιωθεί η διαδικασία της υπομισθώσεως του καταστήματος. Την 20/8/2016, από τον επιτόπιο φορολογικό έλεγχο των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διαπιστώθηκε η συνέχιση της λειτουργίας του εν λόγω καταστήματος, χωρίς να έχει υποβληθεί έναρξη εργασιών επιτηδεύματος στην αρμόδια φορολογική αρχή καθώς και η έκδοση χειρόγραφων αθεώρητων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών με τα στοιχεία του προσφεύγοντος, χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του νόμου.

Επειδή, πρόκειται για τυπικές παραβάσεις για τις οποίες η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται ως προς την επιβολή των προστίμων. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή, κατόπιν ενδελεχούς έρευνας, κατέληξε στη κρίση περί ευθύνης του προσφεύγοντος ως προς την διάπραξη των παραβάσεων για τους εξής λόγους : α) Στις 27/7/2015 δηλώθηκε στο taxis από τον η πώληση στον προσφεύγοντα της με αρ. μητρώου DCR φορολογικής ταμειακής μηχανής. Σε υπεύθυνη δήλωσή του, ο κος αναφέρει την πώληση και δεύτερης ταμειακής μηχανής στον προσφεύγοντα, μέσω του β) Με το υπ' αριθμ. έγγραφο του Δήμου Καβάλας διαβιβάστηκε στη φορολογική αρχή η με αρ. απόφαση λύσης εκμίσθωσης του ακινήτου όπου στεγαζόταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος και η σχετική υπεύθυνη δήλωσή του.

γ) Με υπεύθυνες δηλώσεις τους οι και δήλωσαν ότι ενεργούσαν για λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή, αφενός ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί μη συμμετοχής του στη διάπραξη των παραβάσεων και αφετέρου δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια, ως όφειλε, κατά κρίση αντικειμενική, την οποία κάθε συνετός άνθρωπος οφείλει να επιδείξει κάτω από τις ίδιες πραγματικές περιστάσεις με βάση τους νομικούς κανόνες και συνθήκες και την κοινή πείρα και λογική, διότι δεν έλεγξε για την σωστή τήρηση των διαδικασιών που όφειλαν τα πρόσωπα τα οποία είχε εξουσιοδοτήσει να πράξουν, ούτε εάν η επιχείρησή του είχε πραγματικά διακόψει τη λειτουργία της. Εξάλλου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αποτελούν θέμα περαιτέρω δικαστικής εκτιμήσεως και όχι της φορολογικής αρχής, η οποία εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου καθώς δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στο άρθρο 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) του Ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, όριζε ότι : «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).. β).. γ)... δ)... ε)... ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές. η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα. 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:

α) ... β) ...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, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και δ) πεντακόσια (500) 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, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε` και ζ` και η` της παραγράφου 1. ...

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

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2015 – 17/10/2015, χρόνος που τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, πριν την τροποποίηση του με το Ν.4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την επιβολή των κυρώσεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 9/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμα Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2015

α) Δεν προέβη σε εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ζ' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Ποσό καταλογισμού **2.500,00 €**

β) Δεν έκανε χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού που προβλέπει ο Ν.1809/1988, ως εκ τούτου δεν τήρησε λογιστικά στοιχεία – αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 8 του Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013.

Ποσό καταλογισμού **2.500,00 €**

γ) Δεν εξέδωσε τριάντα τέσσερις (34) Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (συνολικής αξίας 136,50 €) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 38 και 40 του ίδιου νόμου, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Λόγω μίας (1) προηγούμενης όμοιας παραβάσεως, διαπραχθείσας από 1-1-2014, το πρόστιμο διπλασιάζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 3 του Ν.4174/2013.

Ποσό καταλογισμού $250,00 \text{ €} \times 34 = 8.500,00 \text{ €} \times 2 = \mathbf{17.000,00 \text{ €}}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).