



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Καλλιθέα 15/09/2016

Αριθμός απόφασης:3135

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

**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. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας,, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:
α) υπ' αριθμ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 ε του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και
β) υπ' αριθμ.....Πράξης Επιβολής Προστίμου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988 , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση , καθώς και την από 29/10/2015

Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ειδοποίηση της Υπηρεσία μας για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεως προς τη Δ.Ο.Υ.

8. Το με αριθμ.πρωτ...../12-09-2016 (αριθμ.πρωτ ΔΕΔ) έγγραφο της Δ.Ο.Υ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης .

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςη 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:

α)Με την υπ'αριθμ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.500,00 €** για το φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. (ε) του ν.4174/2013 κατά παράβαση του άρθρου 36 του ν.2859/2000 και του άρθρου 10 του ν.4174/2013.

Η παράβαση αφορά σε μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών στην προσφεύγουσα καθόσον κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της 24/06/2015 των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη σε εγγραφή στο Φορολογικό Μητρώο για υποβολή δήλωσης έναρξηςυ στην

β)Με την υπ'αριθμ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **3.350,00 €** για το φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- μη έκδοση μιας (1) απόδειξης λιανικής συναλλαγής συνολικής αξίας 1,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,12 & 13 του ν.4308/2014,
- μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων καθόσον αποκτούσε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά παράβαση των διατάξεων 1,3,4,5 και 6 του ν.4308/2014.
- μη χρήση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού για τις διενεργούμενες λιανικές πωλήσεις κατά παράβαση των διατάξεων 1,3,12 & 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 10 του ν.1809/88.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων που αναφέρονται στην από 29/10/2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν άλλως και επικουρικά να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένη εκτίμηση των ελεγκτικών οργάνων ότι στο χώρο που διενεργήθηκε ο έλεγχος λειτουργούσε και εκμεταλλευόταν Έως το 2011 διατηρούσε κατάσταση πώλησηςπλην όμως λόγω των ελαχίστων πωλήσεων, της μεγάλης της ηλικίας και της οικονομικής κρίσης αναγκάστηκε να σταματήσει την εμπορία. Έκανε δήλωσης παύσης εργασιών στην εφορία και έκτοτε δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ σε κανένα αντικείμενο. Απόδειξη αυτών αποτελεί το γεγονός ότι οι ίδιοι ελεγκτές δεν διαπίστωσαν κανένα πελάτη, δεν βρήκαν,ή οτιδήποτε άλλο που να παραπέμπει σε καφενείο. Ως εκ τούτου το συμπέρασμα των ελεγκτών είναι αυθαίρετο, αβάσιμο και αναπόδεικτο και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκτός από νόμω και ουσία αβάσιμες, είναι καταφανώς και ανατιολόγητες .
- Ουδέποτε δήλωσε ότι πούλησε για βιοποριστικούς λόγους. Εξαρχής δήλωσε ότι είναι οικία και όχι κατάστημα και όταν έρθει κάποιος να την επισκεφθεί θα του προσφέρει
- Στα πλαίσια της άσκησης του δικαιώματος της κλήσης προς ακρόασης εντάσσεται η υποχρέωση της Διοίκησης να καλέσει τον διοικούμενο ώστε να εκθέσει με πληρότητα τις θέσεις του, αφού προηγουμένως λάβει πλήρη γνώση των εις βάρος του στοιχείων. Μπορεί στις προσβαλλόμενες αποφάσεις να αναφέρεται ότι δεν προσήλθε να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις της, η πραγματικότητα όμως είναι ότι δεν εκλήθη να καταθέσει ή σε κάθε περίπτωση δεν έγινε αντιληπτό από την πλευρά της ότι έπρεπε να προβεί σε αυτή την ενέργεια.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν καθ' υπέρβαση των ορίων της διακριτικής ευχέρειας του διοικητικού οργάνου καθ' όσον κατά την αρχή της χρηστής διοίκησης αλλά και στο πλαίσιο του πνεύματος επιείκειας που διέπει την έννομη τάξη η Διοίκηση οφείλει σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας να προκρίνει σε βάρος του διοικούμενου το λιγότερο επαχθές για αυτόν μέτρο. Το επιβληθέν εις βάρος της πρόστιμο είναι υπερβολικό.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 23 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 10 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 στην παρ.1 περ.(α) του άρθρου 36 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« 1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή,

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή στις παρ.1 και 2γ του ν.4308/2014 ορίζεται:

«1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)ορίζεται:

«Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ.5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται :

« Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται :

«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 στις παρ1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις) 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:

.....
.....

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:

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

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.».

Επειδή στο κεφ.ΙΙ παρ.(ζ) και (η) της ΠΟΛ 1252/20-11-2015 αναφέρεται:

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

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, "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."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 θα δοθούν αναλυτικές οδηγίες με νεώτερη εγκύκλιο.

2. Σχετικά με τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) επισημαίνεται ότι για παραβάσεις που διαπράττονται έως την 31.12.2015 επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 (άρθρο 38 παρ. 2 Ν. 4308/2014 , όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015)... .

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.

2.

3.».

Επειδή στο άρθρο 38 παρ.2 του ν.4308/2014 (Όπως το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το ίδιο άρθρο ισχύει από 1/1/2015 και μετά.)

«Ο Ν. 1809/1988 καταργείται από 1 η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του Ν. 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.».

Επειδή στις παρ.1,2 και 3 του άρθρου 10 του ν.1809/1988 ορίζεται:

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

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (ΦΕ4179 Α').

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

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

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

γ.2. Η έκδοση στοιχείων από μη εγκεκριμένο ή από εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραποιημένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως μη έκδοση αυτών. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση α' και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 10 περίπτωση α' του ίδιου άρθρου και νόμου.

γ.3. Η μη χρήση εγκεκριμένου και δηλωμένου ή η χρήση μη εγκεκριμένου ή μη δηλωμένου φορολογικού μηχανισμού για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων λογίζεται ως μη τήρηση τους. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο εγκεκριμένος και δηλωμένος φορολογικός μηχανισμός έχει παραβιασθεί ή παραποιηθεί.».

Επειδή στην παρ.2 α.β. του άρθρου 5 του ν.2523/1997 ορίζεται:

« 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 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.

Επειδή στο άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 έκδοσή 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ 6 του ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης επίλυσης διαφορών, στο χρόνο που προβλέπεται στο άρθρο 36 παρ 2γ Ν 4174/2013 .

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα κεφ.5 «ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου στις 04/06/2015 εστάλη στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.από το Αστυνομικό Τμήμα τηςτο με αριθμ. έγγραφο όπου αναφέρει τα ακόλουθα:

«σας ενημερώνουμε ότι την 04-06-2015 αστυνομικοί της Υπηρεσίας μας πραγματοποίησαν έλεγχο σεπου βρίσκεται στηνάνευ οδού (εφάπτεται με πρατήριο υγρών καυσίμων.....) ιδιοκτησίαςγεν Στο..... κάτοικοςκάτοχος του υπ'αριθμ..... Δ.Α.Τ. και διαπιστώθηκε να λειτουργεί ανευ ταμειακής μηχανής . Παρακαλούμε για δικές σας περαιτέρω ενέργειες στη συντρέχουσα περίπτωση.».

Επειδή συνεπεία του ανωτέρω πληροφοριακού εγγράφου εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /2015 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.και διενεργήθηκε στις 24.06.2015 έλεγχος στην ανωτέρω διεύθυνση όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα λειτουργούσε Συγκεκριμένα στο κεφ.6 «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται:

«Την ώρα του ελέγχου στον χώρο βρήκαμε τηνπου μας δήλωσε ιδιοκτήτρια της επιχείρησης καθώς και έναν πελάτη σε τραπέζι όπου είχε σερβιρισθεί αξίας 1,00 ευρώ.

Ζητήσαμε από την ελεγχόμενη τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης προς έλεγχο και θεώρηση καθώς και να εκδώσει μια Απόδειξη Λιανικής Πώλησης αξίας 0,10 ευρώ από την Φ.Τ.Μ. της επιχείρησης.

Η ελεγχόμενη τότε μας δήλωσε ότι αρχικά είχε κάνει έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ..... όπου το 2011 διέκοψε την δραστηριότητά της χωρίς να θυμάται την ακριβή ημερομηνία διακοπής, στην επιχείρησή της χρησιμοποιούσε ΦΤΜ καθώς και θεωρημένα βιβλία και στοιχεία όπου τα προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ.κατά την διαδικασία της διακοπής.

Μας δήλωσε ότι για βιοποριστικούς λόγους χωρίς να κάνει έναρξη εκ νέου στην εφορία λειτουργούσε το καφενείο όπου πουλούσεδες αξίας 1,00 ευρώ.».

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 από τον έλεγχο στα υποσυστήματα TAXIS- ΜΗΤΡΩΟ και TAXIS- Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διέκοψε την δραστηριότητά της «.....» στιςκαι για τις ανάγκες της επιχείρησης της χρησιμοποιούσε φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώουτης οποίας διέκοψε την λειτουργία της (ημερομηνία παύσης αυτής την) ενώ δεν προκύπτει εκ νέου έναρξη εργασιών.

Επειδή η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα δεδομένα του διενεργηθέντος ελέγχου λόγω άσκησης της

δραστηριότητας της, ενώ όφειλε, δεν προέβη σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο και σε τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων που ορίζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρόστιμα ως εκ τούτου ορθώς καταλογίσθηκαν οι υπό κρίση παραβάσεις και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την εσφαλμένη εκτίμηση των ελεγκτικών οργάνων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή για τις διαπιστωθείσες διαδικαστικές παραβάσεις, δεν απαιτείται σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων, πλην όμως η Υ.Δ.Δ.Ε.απέστειλε το υπ'αριθμ..... /24-06-2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την υπ'αριθμ..... /24-06-2015 κλήση προς ακρόαση για παροχή εξηγήσεων για τις εξής παραβάσεις :

- μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν.4174/2013 και
- μη έκδοση μιας (1) απόδειξης λιανικής συναλλαγής συνολικής αξίας 1,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,12 & 13 του ν.4308/2014.

Το ως άνω σημείωμα με την συνημμένη κλήση για παροχή εξηγήσεων παρέλαβε, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η ίδια η προσφεύγουσα. Επί της εν λόγω κλήσης αν και παρήλθε η οριζόμενη σε αυτή προθεσμία, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της περί μη τήρησης της διαδικασίας κλήσης για παροχή εξηγήσεων, ως προς τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της 24.06.2015, διαπιστώθηκε και η παράβαση της μη χρήσης εγκεκριμένης Φ.Τ.Μ., πλην όμως όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρθηκε στο εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς κατά την ημερομηνία σύνταξης αυτού (24-06-2015) οι κυρώσεις του άρθρου 10 του ν.1809/1988 δεν ήταν σε ισχύ.

Επειδή το άρθρο 10 του Ν. 1809/1988 παραμένει σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015 σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ.2 του ν.4308/2014, όπως τροποποιήθηκε με το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 6 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) με αναδρομική εφαρμογή από 1/1/2015. Ως εκ τούτου με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίσθηκε και η διαπιστωθείσα παράβαση της μη χρήσης εγκεκριμένης Φ.Τ.Μ. .

Επειδή στα πλαίσια της επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε την με αριθμ.πρωτ. ΔΕΔ.....ειδοποίηση για αποστολή στοιχείων λόγω ελλείψεως στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να μας ενημερώσει εάν πριν την έκδοση της υπ'αριθμ.....προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου με την οποία μεταξύ άλλων επιβλήθηκε πρόστιμο για την καταλογισθείσα παράβαση της μη χρήσης εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού (περ.γ), τηρήθηκε η διαδικασία της κλήσης για παροχή εξηγήσεων για την εν λόγω παράβαση, που προβλέπεται από το άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) .

Επειδή με το με αριθμ.πρωτ./08-09-2016 (αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ) έγγραφό της η Δ.Ο.Υ.μας ενημέρωσε ότι πριν την έκδοση της υπ'αριθμ..... /11-03-2016 πράξης προστίμου

Ε.Λ.Π. δεν τηρήθηκε η διαδικασία του άρθρου 62 του ν.4174/2013 διότι ο έλεγχος διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε..... . Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την μη κλήση για παροχή εξηγήσεων που αφορά την καταλογισθείσα παράβαση της μη χρήσης εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού βασίμως προβάλλεται και η φορολογική αρχή πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

Επειδή το ύψος των επιβληθέντων προστίμων καθορίστηκε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988.

Επειδή κατά την επιβολή κυρώσεων λόγω διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988 η φορολογική αρχή ενεργεί στο πλαίσιο της δέσμιας αρμοδιότητας, ήτοι εν προκειμένω στο να διαπιστώσει την παράβαση, και δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των κυρώσεων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, καθόσον το ύψος αυτών έχει ρυθμισθεί και κλιμακώνεται από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης. Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί υπέρβασης των ορίων της διακριτικής ευχέρειας των διοικητικών οργάνων κατά την επιβολή των εν λόγω κυρώσεων, αλυσιτελώς προβάλλονται.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

α) την απόρριψη αυτής κατά το μέρος που αφορά την **υπ' αριθμ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου**, και την **υπ' αριθμ.....Πράξη Επιβολής Προστίμου Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)** ως προς τα σκέλη (α) και (β), και την επικύρωση αυτών, και

β) την αποδοχή αυτής ως προς την υπ' αριθμ.....Πράξη επιβολής Προστίμου κατά το μέρος που αφορά το σκέλος (γ)(μη χρήση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού) και την ακύρωση αυτής λόγω τυπικής πλημμέλειας. Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ 6 του ν. 4174/2013 η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την έκδοση της νέας πράξης, πρέπει να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία του άρθρου 62 του ν.4174/2013 που αρχικά παρέλειψε να εφαρμόσει.

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

Φορολογικό έτος 2015

-Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2ε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1ζ του ν.4174/2013 λόγω μη εγγραφής στο φορολογικό μητρώο : **2.500,00 ευρώ** ,

-Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2γ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1θ του ν.4174/2013 λόγω μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης: **250,00 ευρώ** ,

-Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2ε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1ζ του ν.4174/2013 λόγω μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.. : **2.500,00 ευρώ** ,

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).