



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 15/02/2016

Αριθμός απόφασης: 439

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού....., κατά της υπ'αριθμ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου,επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ'αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου,επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόΈκθεση Ελέγχου –Επεξεργασία εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε.-..... .
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Το υπ'αριθμ.....(αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ) έγγραφο της Δ.Ο.Υ.με το οποίο διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ.πρωτ..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
8. Την από 11/02/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 υπ'αριθμ..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **ποσού 31.200,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§ 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία :

α)εκατόν εξήντα εννέα (169) παραβάσεις διότι δεν εξέδωσε σε ισάριθμες περιπτώσεις φορολογικό στοιχείο αξίας εκάστου, μικρότερης των 880,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 76.149,52 ευρώ, για(αποδείξεις είσπραξης ενοικίου αθεώρητες), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§ 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

β)εκατόν εβδομήντα μία (171) παραβάσεις διότι δεν εξέδωσε σε ισάριθμες περιπτώσεις φορολογικό στοιχείο αξίας εκάστου, μικρότερης των 1.200,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 81.779,32 ευρώ, για(αποδείξεις είσπραξης ενοικίου αθεώρητες), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§ 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 κατόπιν των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται στην απόΈκθεση Ελέγχου-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε.-.....

Συγκεκριμένα στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του Τμήματος Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Εγκλήματος, μετά από έρευνα στο διαδίκτυο προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση ή μη των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας από ιστοσελίδες που ασχολούνται με ηλεκτρονικό εμπόριο ή παροχή υπηρεσιών, διαπιστώθηκε η συνεργασία των ιστοσελίδων αυτών με διάφορους τραπεζικούς λογαριασμούς. Για τις εμπορικές συναλλαγές που διενεργούνται στο διαδίκτυο αντί για απευθείας χρήση πιστωτικών καρτών προπληρωμένων ή χρεωστικών, χρησιμοποιούνται τρίτες οντότητες (ιστοσελίδες).Η πιο γνωστή ιστοσελίδα διαμεσολάβησης διαδικτυακών πληρωμών είναι το Σύμφωνα με σχετική αλληλογραφία του Τμήματος Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Εγκλήματος, προς τις Διευθύνσεις Κανονιστικής Συμμόρφωσης των Ελληνικών Τραπεζικών Ιδρυμάτων και την επεξεργασία των στοιχείων που απεστάλησαν προέκυψε μεταξύ άλλων ότι πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές μέσω στο όνομα τουΑΦΜ.....,ο οποίος κατόπιν επικοινωνίας ενημέρωσε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας από

....., της οποίας είναι..... Κατόπιν αυτών εκδόθηκε η υπ'αριθμ.....εντολή ελέγχου όπου από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων σε αντιπαραβολή με τις καταστάσεις που περιέχουν συναλλαγές μέσω και αφορούν τα έτη 2008-2012 που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία , διαπιστώθηκε:

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008: σε τριακόσιες είκοσι επτά (327) περιπτώσεις καταβολής χρημάτων γιααπό διάφορους πελάτες από 02/01/2008-30/12/2008 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής αξίας **130.057,71 ευρώ**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009: σε πεντακόσιες εξήντα μία (561) περιπτώσεις καταβολής χρημάτων γιααπό διάφορους πελάτες από 02/01/2009-30/12/2009 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής αξίας **200.076,84 ευρώ**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010: σε τριακόσιες σαράντα (340) περιπτώσεις καταβολής χρημάτων γιααπό διάφορους πελάτες από 01/01/2010-29/12/2010 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής αξίας **157.928,84 ευρώ**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011: σε διακόσιες οκτώ (208) περιπτώσεις καταβολής χρημάτων γιααπό διάφορους πελάτες από 01/01/2011-28/12/2011 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής αξίας **113.160,31 ευρώ**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012: σε εκατόν τριάντα εννέα (139) περιπτώσεις καταβολής χρημάτων γιααπό διάφορους πελάτες από 01/01/2012-30/04/2012 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής αξίας **38.166,49 ευρώ**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθμ.πρωτ..... συμπληρωματικό υπόμνημά της(σχετικό το υπ'αριθμ..... (αριθμ.πρωτ.....) διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προς την Υπηρεσία μας), ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η υπ'αριθμ..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Προσβολή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου. Η εκκαλούμενη απόφαση έχει ληφθεί χωρίς προηγουμένως να κληθεί να δώσει τυχόν εξηγήσεις ή να διατυπώσει τυχόν αντιρρήσεις για την υποτιθέμενη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, ήτοι αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης ενοικίου.
- Παραβίαση της αρχής απαγόρευσης διπλής φορολογίας. Ο φόρος καταλογίζεται διπλά, μία φορά κατά τον μήνα Δεκέμβριο του έτους 2012 , όταν ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας προσήλθε αυτοβούλως στην Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια φορολογικής συμμόρφωσης, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2010,2011 και 2012 και πληρώθηκε ο αναλογούν φόρος και μία με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
- Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου αιτιολογίας καθόσον χωρίς κανένα νόμιμο λόγο έχει επιβάλλει δύο φορές το ανώτατο όριο επί του δεκανταπλάσιου του αρχικού ποσού, κατά παράβαση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 .

Επειδή στο άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) 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 στην παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εμπειριστатωμένα 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 στην ισχύουσα για την υπό κρίση περίπτωση, παρ.3 του άρθρου 25 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32/21.03.2015) ορίζεται :

«Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 (Α' 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 , θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε.-....., κατόπιν της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου(η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ..... εντολή ελέγχου λόγω μετάθεσης της ελεγκτού.....). Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 συντάχθηκε και επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, το υπ'αριθμ.....Υ.Σ.Ε.. και η υπ'αριθμ..... κλήση προς ακρόαση με την οποία κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία , όπως εντός δέκα (10) ημερών να υποβάλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και συμπληρωματικά εφόσον επιθυμεί να παράσχει και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθεισών εγγράφως απόψεών της.

Επομένως από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ακολουθήθηκε η οριζόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί προσβολής της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

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

Επειδή στο άρθρο 12 παρ.3 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

« Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.».

Επειδή στο άρθρο 12 παρ.7 της εγκυκλίου 3/1992 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992)» ορίζεται :

«Έτσι, μεταξύ των άλλων, το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται για την είσπραξη επιδοτήσεων από τον Ο.Α.Ε.Δ. (ίδρυση νέων θέσεων εργασίας κ.λ.π.), χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων, είσπραξη Ν.Ε.Π., είσπραξη αποζημιώσεων από ασφαλιστική εταιρία, είσπραξη ενοικίων από μίσθωση ή υπομίσθωση ακινήτων που ανήκουν στην επιχείρηση κ.λ.π. Ειδικά, για την είσπραξη ενοικίων και προκειμένου να μη δημιουργούνται προβλήματα στις συναλλαγές μπορεί να εκδίδεται απόδειξη είσπραξης (αθεώρητη).

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται κατά την είσπραξη, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.».

Επειδή στο άρθρο 5 παρ1 ,2,3, 8 ,9 και 10 του ν.2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 75 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ιδίου νόμου ισχύει από 1/6/2010 και μετά) ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί

προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 300 (τριακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 400 (τετρακόσια) ευρώ.

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.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) ευρώ.....

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Κατ' εξαίρεση για μεν τις παραβάσεις των περιπτώσεων ιδ' και ιε' της προηγούμενης παραγράφου το ανώτατο όριο του προστίμου ανά έτος που αφορούν αυτές δεν μπορεί να υπερβεί το τριακονταπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ. 1, για δε τις παραβάσεις της περίπτωσης ιγ' της προηγούμενης παραγράφου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρούσας.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή

βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση...».

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο, όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, υπέπεσε σε τριακόσιες σαράντα (340) παραβάσεις, διότι δεν εξέδωσε σε ισάριθμες περιπτώσεις φορολογικό στοιχείο αξίας εκάστου, μικρότερης (των 880,00 ευρώ ή των 1.200,00 ευρώ) συνολικής καθαρής αξίας 157.928,84 ευρώ, για(αποδείξεις είσπραξης ενοικίου αθεώρητες), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§ 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).Εκ των παραβάσεων αυτών για το χρονικό διάστημα από 01/06/2010 έως 30/09/2010 αφορούν εκατόν είκοσι οκτώ (128) παραβάσεις συνολικής αξίας 62.279,42 € και για το χρονικό διάστημα από 01/10/2010 έως 31/12/2010 αφορούν σαράντα τρεις (43) παραβάσεις συνολικής αξίας 19.499,90 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§ 3 σε συνδυασμό με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Ως εκ τούτου με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 5 § 2 του ν.2523/1997 και δεν καταλογίσθηκε φόρος. Δεδομένου του γεγονότος αυτού δεν υφίσταται περίπτωση διπλής φορολόγησης λόγω του ότι η προσφεύγουσα εταιρεία απέδωσε τον φόρο εισοδήματος που όφειλε βάσει των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτελούν μια κατηγορία παραβάσεων (παράβαση μη έκδοσης στοιχείου αξίας εκάστου κάτω του ορίου που θέτει η παράγραφος 10 περίπτωση α του άρθρου 5 του ν.2523/1997) με κωδικό παράβασης «200106».Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 επιβάλλεται το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι έχει επιβληθεί δύο φορές το ανώτατο όριο επί του δεκανταπλάσιου του αρχικού ποσού, κατά παράβαση του άρθρου 5 του ν.2523/1997 βασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ'αριθμ..... προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως εξής :

α)την επικύρωση αυτής ως προς την επιβολή του δεκαπενταπλασίου προστίμου με βάση υπολογισμού Νο 1 ποσού 1.200,00 ευρώ, όπως ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις της παρ.2αγ του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και την

β)ακύρωση αυτής ως προς την επιβολή του δεκαπενταπλασίου προστίμου με βάση υπολογισμού Νο 1 ποσού 880,00 ευρώ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010

- Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.2 περ.α υποπερ.αγ' του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις παρ.8α' παρ. 9 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου:

$B.Y.1 \times \Sigma.B.1 \times (15) = 1.200,00 \times (1) \times (15) = 18.000,00$ 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
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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).