



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

Καλλιθέα 14/01/2016

Αριθμός απόφασης: 28

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΒΟΛΟΥ, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008 β) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, γ) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, δ) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, ε) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, στ) της υπ' αριθμ. ...Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, και ζ) της υπ' αριθμ. ... Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την υπ' αριθμ. ...Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008 β) την υπ' αριθμ. ...Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, γ) την υπ' αριθμ. ...Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, δ) την υπ' αριθμ. ...Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, ε) την υπ' αριθμ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, στ) την υπ' αριθμ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, και ζ) την υπ' αριθμ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/06/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 14/01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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:

i. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.890,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008- 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 και του άρθρου 54§2 περ. α' ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 13§§1, 3 και 20§1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον α) δεν εξέδωσε τουλάχιστον πενήντα δύο (52) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 14.635,95 €, και β) δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών.

ii. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 8.790,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009- 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα τρεις (243) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 74.608,42 €.

iii. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010- 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα (240) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € και από 01/06/2010 κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 69.029,59 €.

iv. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011- 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες τριάντα οκτώ (238) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 64.732,89 €.

v. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012- 31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 13§§1, 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα πέντε (245) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 55.119,95 €.

vi. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 7§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα επτά (247) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 52.044,02 €.

vii. Με την υπ' αριθ. ... προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 5.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014- 31/12/2014 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 7§1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, καθόσον δεν εξέδωσε τουλάχιστον είκοσι δύο (22) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 5.000 € εκάστης και συνολικής αξίας 4.620,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναιτιολόγητα ο έλεγχος δέχτηκε ότι οι συγκεκριμένες εγγραφές αποτελούν αποκρυβέν εισοδήματά του, βάσει υποψιών της εν διαστάσει συζύγου του και συνεπώς αρνείται πλήρως το πόρισμα του ελέγχου.
- Οι χρήσεις 2008 και 2009 έχουν υπαχθεί στην περαίωση του ν. 3296/2004 και ως εκ τούτου οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92:

«1. 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 13§1 του ως άνω ΠΔ ορίζεται ότι:

1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση. Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά.

Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται έκτων υστέρων ελάττωμα, εκδίδεται απόδειξη επιστροφής, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης.

Επειδή στην παράγραφο 3 του ως άνω Π.Δ. και άρθρου ορίζεται ότι:

«3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την

τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους εισπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.

Επί εκτελέσεως οποιουδήποτε τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που ανήκει σε ιδιώτη, η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση του έργου ή της εγκατάστασης και πάντως πριν από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου για το έργο που έχει εκτελεστεί. Στην απόδειξη αυτή αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση του πελάτη και το είδος του έργου ή της εγκατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§1 εδάφιο 1^ο του ν. 1809/1988:

«1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών.»

Επειδή στο άρθρο 20§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή εισπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

β. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου μεριδολογίου γιατρών για τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

γ. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκευσης για τους επιτηδευματίες αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

δ. Ο υπόχρεος σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου για τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§1 της Υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.): «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§1 του Κ.Φ.Α.Σ.: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10§§1 και 2 του ν. 1809/1988:

«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 (ΦΕΚ 179 Α').»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5§8 του Ν. 2523/1997:

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

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. α' του ως άνω νόμου «Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισοόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της

ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή, το Πταισματοδικείο ... απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ... το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...προκ/09.02.2015 έγγραφο, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σε εκτέλεση της με αριθμό ...προκαταρκτικής παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών ..., παρακαλούμε να εμφανιστεί ενώπιόν μας αρμόδιος υπάλληλος της Υπηρεσίας σας, στις 16 Φεβρουαρίου 2015, ημέρα Δευτέρα & ώρα 9.30 π.μ., για να λάβει γνώση της δικογραφίας, που αφορά σε αυτεπάγγελτη μήνυση του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών ... κατά ... του ..., ΑΦΜ ..., προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και αν συντρέχει νόμιμη περίπτωση, να υποβληθεί, στα πλαίσια της εν λόγω δικογραφίας, σχετική μηνυτήρια αναφορά.»

Επειδή την 19/02/2015 εμφανίστηκε στο Πταισματοδικείο ... αρμόδιος υπάλληλος της ως άνω Δ.Ο.Υ. και έλαβε φωτοαντίγραφα από τα κατατεθέντα από τη μάρτυρα ..., εν διαστάσει σύζυγο του προσφεύγοντος, ανεπίσημα βιβλία που αφορούν στις χρήσεις 2004 έως και 2014.

Επειδή στην από 19/02/2015 ένορκη κατάθεσή της η ως άνω μάρτυρας δήλωσε ότι: «τα φωτοαντίγραφα λογιστικών βιβλίων, τα οποία έχω προσκομίσει δεν είναι επίσημα, προέρχονται από τετράδιο, το οποίο διατηρούσε ο πρώην σύζυγός μου στο σπίτι, όπου κατέγραφε τα έσοδα και τα έξοδα, καθημερινώς της επιχείρησης και τα οποία κρατούσε στο σπίτι. Δεν γνωρίζω τι στοιχεία έδινε στον λογιστή, πάντως με βάση το εκκαθαριστικό, δήλωνε λιγότερα από αυτά που φαίνονται στα ανεπίσημα βιβλία του. Απ' ότι μπορώ να καταλάβω και όπως προκύπτει από τον συγκεντρωτικό πίνακα του έτους 2013, οι καταγραφές της πρώτης στήλης αφορούν τα έσοδα της επιχείρησης, της δεύτερης τα έξοδα, το «...» αφορά το όνομά του, ..., και το «...» το όνομα της μητέρας του και τα ποσά που αντίστοιχα έμπαιναν στο Ταμείο. Η εν λόγω επιχείρηση λειτουργούσε κανονικά ως ..., με βάση νόμιμη άδεια και απασχολούσε προσωπικό γύρω στα τρία με τέσσερα άτομα. Καταθέτω το εκκαθαριστικό σημείωμα του 2013, από το οποίο φαίνεται ότι δεν έχουν δηλωθεί τα πραγματικά του έσοδα. Τίποτα άλλο δεν έχω να δηλώσω.»

Επειδή στα φύλλα 5 και 6 της υπ' αριθμ. 118/2015 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ... (Διαδικασία Ασφαλιστικών Μέτρων) αναγράφεται ότι: «Η κατάθεση της μάρτυρα του καθ' ου περί πολύ χαμηλών εισοδημάτων του, δεν κρίνεται πειστική δεδομένου ότι και η ίδια δεν κατάφερε να δικαιολογήσει πως ο καθ' ου διατηρεί μια τέτοιας έκτασης επιχείρηση, που, κατά τους ισχυρισμούς του, του αποφέρει μόνο παθητικό, ανταποκρινόμενος παράλληλα, για παράδειγμα, στις ανωτέρω τοκοχρεωλυτικές δόσεις των δανείων που έχει λάβει. Επίσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του καθ' ου δεν συνιστά ασφαλές κριτήριο περί του ύψους των πραγματικών μηνιαίων ή ετήσιων εισοδημάτων του, καθόσον, όπως πιθανολογήθηκε, ο ίδιος διατηρούσε «κρυφά» βιβλία εσόδων, αντίγραφα των οποίων προσκομίσθηκαν από την αιτούσα στο παρόν Δικαστήριο κατά τη συζήτηση της υπόθεσης, τα οποία ήδη διαβιβάσθηκαν κατ' άρθρο

38 ΚΠΔ, στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ..., προς περαιτέρω διερεύνηση για τυχόν τέλεση εκ μέρους του καθ' ου αξιόποινων πράξεων.»

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα στις σελίδες 7 έως 9 αυτής, αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία, βάσει των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι τα προσκομισθέντα από την εν διαστάσει σύζυγο του προσφεύγοντος αντίγραφα, αποτελούν ανεπίσημα βιβλία. Μεταξύ άλλων αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Πρόκειται για αντίγραφα από βιβλίο γραμμογραφημένο για τήρηση χειρόγραφων βιβλίων Εσόδων Εξόδων, κάθε φύλλο του οποίου περιλαμβάνει και ένα μήνα του έτους, όπως αναγράφεται στην αρχή της πρώτης σελίδας. Στην πρώτη στήλη αναγράφεται η ημερομηνία, στη δεύτερη στήλη η ημέρα, όπως και τα έξοδα αναλυτικά, τα οποία μεταφέρονται στην τέταρτη στήλη συνολικά, στην τρίτη στήλη αναγράφονται τα έσοδα. Στην πέμπτη και τελευταία στήλη αναφέρεται το ημερήσιο υπόλοιπο (μετά την αφαίρεση της τέταρτης στήλης από την τρίτη). Στο τέλος της σελίδας αναγράφεται η έκφραση «για μεταφορά» και στην αρχή της δεύτερης σελίδας «εκ μεταφοράς» και μεταφέρεται το ποσό της προηγούμενης σελίδας.
- Στο τέλος του έτους αποτιμώνται κατά μήνα συνολικά ως «έσοδα» και «έξοδα» τα όσα καταγράφονται στις επιμέρους στήλες.
- Καταγράφεται πληρωμή της γνωστής εταιρείας προϊόντων ..., καθώς και οι πληρωμές στο ΙΚΑ.
- Καταγράφεται η απουσία του προσφεύγοντος από το κατάστημα, καθώς και οι ημέρες που αυτό ήταν κλειστό. Σημειωτέον είναι ότι οι ημέρες αργίας συμπίπτουν με τις καταχωρήσεις στα επίσημα βιβλία.
- Τα αντίγραφα των ανεπίσημων βιβλίων περιλαμβάνουν χρήσεις από 2004 έως 2014. Για το διάστημα από 2004 έως το Νοέμβριο του 2008, η μητέρα του προσφεύγοντος διατηρούσε ... στην ίδια διεύθυνση, αλλά σε άλλο διαμέρισμα, στην οποία ο προσφεύγων απασχολούνταν ως μισθωτός.
- Όπως προκύπτει και από τα επίσημα βιβλία του προσφεύγοντος, υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 21/07/2008, ενώ άρχισε να εκδίδει αποδείξεις από την Φορολογική Ταμειακή Μηχανή την 10/10/2008. Στο διάστημα αυτό έχουν καταχωρηθεί έξοδα, στα οποία προέβη ο προσφεύγων για την κατασκευή του καταστήματος, ενώ στις ημερομηνίες 05/10/2008 έως και 09/10/2008 έχει αναγραφεί η λέξη «ΜΕΤΑΚΟΜΙΣΗ».
- Το είδος του τετραδίου που χρησιμοποιήθηκε είναι αυτό που παραδοσιακά χρησιμοποιείται για την τήρηση χειρόγραφων λογιστικών βιβλίων.
- Η τήρηση του βιβλίου έγινε από το ίδιο πρόσωπο σε όλες τις χρονιές, καθόσον ο γραφικός χαρακτήρας είναι ο ίδιος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5§5 περιπτ. η του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Κατ'εξαιρεση δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

α).....

β).....

γ).....

δ).....

ε).....

στ).....

ζ).....

η)πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004:

2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις

φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, με τη διαδικασία του αυτοελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...πρωκ/09.02.2015 έγγραφο του Πταισματοδικείου ... περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. ... μέσω τηλεομοιοτυπίας την 09/02/2015 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι το ως άνω έγγραφο του Πταισματοδικείου ... αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94, και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/06/2015 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ

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

1) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2008- 31/12/2008:

A) Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, 10 του ν. 1809/1988	8.790,00 €
B) Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. α' ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)	100,00 €
ΣΥΝΟΛΟ:	8.890,00 €

2) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2009- 31/12/2009:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **8.790,00 €**

3) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **12.000,00 €**

4) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **12.000,00 €**

5) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **12.000,00 €**

6) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **12.000,00 €**

7) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2014- 31/12/2014:

Πρόστιμο άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 και 10 του ν. 1809/1988: **5.500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).