



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/2/2019

Αριθμός απόφασης: 341

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, επί της οδού αρ., ως εκκαθαριστής και πρώην διαχειριστής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ με διακριτικό τίτλο «.....», κατά της με αρ./11-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/10/2018 και με 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:

Με την με αρ./**11-10-2018** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, επιβλήθηκε στην εταιρία «.....», ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού **13.600,00 €**, για τις εξής παραβάσεις :

α) Μη διαφύλαξη των βιβλίων – στοιχείων της επιχείρησης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. θ' σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του Ν.2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015. Ποσό καταλογισμού (900X 15X1) X 1/3 = 13.500,00 X 1/3 = 4.500,00 €.

β) Μη διαφύλαξη μίας Φορολογικής ταμειακής μηχανής που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ.2 του Ν.1809/1988. Ποσό καταλογισμού : 900 X5 X1 = 4.500,00 €

γ) Μη διαφύλαξη μίας Φορολογικής ταμειακής μηχανής που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10 παρ. 3 περ. στ.2 του Ν.1809/1988. Ποσό καταλογισμού : 900 X5 X1 = 4.500,00 €

δ) Εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 και 4 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013. Ποσό καταλογισμού : 100,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, για το λόγο ότι δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4337/2015 με αποτέλεσμα τον καταλογισμό ενός υπέρογκου ποσού και με αυτόν τον τρόπο παραβιάζονται οι αρχές της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης και γίνεται κακή χρήση των ορίων της διακριτικής ευχέρειας.

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 42 του Ν.4223/2013 και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζονταν : « 1. 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. 2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρχωση 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 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 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: ...η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ...».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1026/2018 ορίζονται τα εξής :

«IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Αναφορικά με την επιβολή ή μη κυρώσεων στις περιπτώσεις μη διαφύλαξης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

-Οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ.](#) (Ν. 4174/2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της [παραγράφου 1β' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015](#) και ισχύουν, ορίζουν το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές ορίζουν ότι τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου 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. Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 7 του Ν.4308/2014](#) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

- Από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι αυτά που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν. Ανάλογα δηλαδή με το φορολογικό έτος (περίοδο) που αυτά αφορούν, καθορίζεται και ο χρόνος διαφύλαξής τους. Συνεπώς, τόσο τα χρησιμοποιηθέντα στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές, όσο και τα χρησιμοποιηθέντα βιβλία, στα οποία

απεικονίζονται οι συναλλαγές, πρέπει να διαφυλάσσονται στον οριζόμενο, από τις προαναφερόμενες διατάξεις του [άρθρου 13 του Ν. 4174/2013](#) , χρόνο, προκειμένου να είναι εφικτός ο έλεγχος και η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

- Η μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013](#) , δηλαδή η μη διαφύλαξη των χρησιμοποιηθέντων βιβλίων και στοιχείων στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις αυτές, συνιστά παράβαση της περίπτωσης η΄ της [παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.](#) , η οποία και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι πρόστιμο 2.500 ευρώ.

- Η απώλεια ή η μη διαφύλαξη των μη χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων δεν αποτελεί παράβαση των εν λόγω διατάξεων του ΚΦΔ, ούτε κάποια άλλη παράβαση. Επομένως, για την απώλεια ή τη μη διαφύλαξη αυτών δεν επιβάλλονται κυρώσεις, εκτός εάν αποδειχθεί ότι αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί.

Επισημαίνεται ότι ο τρόπος απόδειξης ότι τα θεωρημένα βιβλία και στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί (εξαντληθεί) ή όχι, είναι σε κάθε περίπτωση θέμα πραγματικό, η εξέταση του οποίου ανάγεται στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των αρμοδίων ελεγκτικών οργάνων, οι οποίοι δύνανται να το εξετάζουν με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (όπως από τις καταχωρήσεις στα βιβλία, τις καταστάσεις πελατών, προμηθευτών, στοιχεία που θα προσκομίσει ο υπόχρεος, κλπ). Τέλος, τονίζεται ότι κατά τη διακοπή των εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας (είτε πρόκειται για εμπρόθεσμη είτε για εκπρόθεσμη διακοπή) δεν υπάρχει υποχρέωση προσκόμισης για επίδειξη στη Δ.Ο.Υ. των χρησιμοποιηθέντων θεωρημένων στοιχείων, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον υποχρέωση ακύρωσης των στοιχείων αυτών κατά τη διακοπή των εργασιών επιχείρησης κατ' εφαρμογή των διατάξεων της απόφασης ΓΓΔΕ [ΠΟΛ. 1163/2016](#) .

Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015 , θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο....»

Επειδή, 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. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Επειδή, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συντελέσθηκε η παράβαση και όχι ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης της απόφασης επιβολής προστίμου (Εγκ. ΚΒΣ Π.3/1992 §34.1, Σ.Τ.Ε. 252/1969, 3058/1990, Εγκ. Σ.4527/140/αρ.Εγκ.40/30.6.1977 παράγραφος 228).

Επειδή εν προκειμένω, την 17/10/2018 ο προσφεύγων, ως διαχειριστής και μοναδικό μέλος της εταιρίας, «.....», ΑΦΜ, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ Ν. Μουδανιών και προέβη σε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής των εργασιών της επιχείρησης, με αιτούμενη ημερομηνία διακοπής την 31/12/2012 (αρ. δήλωσης: .../17-10-2018). Ακολούθως, το αρμόδιο τμήμα Κ.Β.Σ. της ανωτέρω Δ.Ο.Υ επέβαλε, δυνάμει της με αρ. πρωτοκόλλου .../29-06-2018 υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα υπεύθυνης δήλωσης περί απώλειας των σε αυτήν αναφερομένων βιβλίων, στοιχείων και ταμειακών μηχανών, πρόστιμο αναγόμενο στο συνολικό ποσό των 13.500,00 €.

Ειδικότερα, δηλώθηκε η απώλεια των κάτωθι βιβλίων και στοιχείων:

- 1) Της υπ' αριθμ. .../08-02-2001 (πράξη θεώρησης ...) απόδειξης παροχής υπηρεσιών.
- 2) Του υπ' αριθμ. .../15-05-2002 (πράξη θεώρησης ...) ενιαίου μηχανογραφικού χαρτιού πολλαπλής χρήσης.
- 3) Του υπ' αριθμ. .../30-10-2002 (πράξη θεώρησης ...) δελτίου αποστολής.
- 4) Του υπ' αριθμ. /10-04-2003 (πράξη θεώρησης ...) ενιαίου μηχανογραφικού εντύπου πολλαπλής χρήσης.
- 5) Του υπ' αριθμ. .../10-04-2003 (πράξη θεώρησης ...) συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.
- 6) Του υπ' αριθμ. .../10-04-2003 (πράξη θεώρησης ...) τιμολογίου πώλησης αγαθών – δελτίου αποστολής.
- 7) Του υπ' αριθμ. .../10-04-2003 (πράξη θεώρησης ...) τιμολογίου πώλησης αγαθών – δελτίου αποστολής.

Επιπρόσθετα, δηλώθηκε η απώλεια των κάτωθι δύο (2) ταμειακών μηχανών:

- 1) Της με αρ. μητρώου
- 2) Της με αρ. μητρώου

Περαιτέρω, στην ίδια ως άνω εταιρία επεβλήθη πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ για εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διάπραξη των παραβάσεων των υποπεριπτώσεων α, β και γ της προσβαλλόμενης πράξης αφορά στη φορολογική περίοδο 1/1/2018 -31/12/2018, εφόσον

δεν αποδεικνύεται ότι η απώλεια ανάγεται σε προγενέστερο χρόνο, δεν μπορεί δηλαδή να προσδιοριστεί ο πραγματικός χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής και καθώς η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 4 του Ν.2523/97 με την οποία ορίζονταν ότι «οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού» έχει καταργηθεί με την παρ.6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά και δεν προβλέπεται ανάλογου περιεχομένου διάταξη στο Ν.4174/2013. Ως εκ τούτου για την παράβαση της απώλειας των βιβλίων, στοιχείων και φορολογικών ταμειακών μηχανών, η οποία εν προκειμένω διαπιστώθηκε με την υποβολή της με αρ. πρωτ. 10268/29-06-2018 υπεύθυνης δήλωσης του προσφεύγοντος, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, με έτος καταλογισμού το φορολογικό έτος 2018 και κατόπιν αυτού η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως προς το καταλογισμό της παράβασης αυτής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «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 είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων».

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, 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.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. ...

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο' συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση».

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται :

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) και [55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση για την επιβολή του προστίμου για την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών χρήσης 2012 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174 (Κ.Φ.Δ.), ενώ θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 ζ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 της παρ. 3 ζ' του Ν.4337/2015, καθώς η διάπραξη της παράβασης αφορά χρήση πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι πριν την 1.1.2014. Επομένως, το πρόστιμο θα έπρεπε να υπολογιστεί ως εξής : σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 8 α' του Ν.2523/97 $900,00 \times 3 = 2.700,00 \text{ €}$ και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 ζ' Ν.4337/2015 $2.700,00 / 3 = 900,00 \text{ €}$.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992), η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη ως προς την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών παραμένει ως έχει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, πρώην διαχειριστή της εταιρίας «.....», ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αρ./**11-10-2018** πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών λόγω εφαρμογής εσφαλμένης νομικής διάταξης στις υποπεριπτώσεις α, β και γ της ανωτέρω πράξης, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Χρήση 2012

Η με αρ./**11-10-2018** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών τροποποιείται ως εξής :

Εκπρόθεσμη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών χρήσης 2012.

Ποσό καταλογισμού : 100,00 €

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ