



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 4.4.2019

Αριθμός απόφασης: 1125

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β'865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

4. Την από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθμό/2018 Πράξεως

Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ καθώς και την από 25.10.2018 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1.1.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00 €** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ.1 περ. θ' του ιδίου άρθρου και νόμου καθώς των άρθρων 8,12, και 13 του ν. 4308/2014. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση τετρακοσίων δέκα τεσσάρων (414) αποδείξεων λιανικής πώλησης Α.Λ.Σ. από την εν χρήσει ΦΤΜ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, σε ισάριθμους πελάτες για πώληση τουρτών κ.λπ. αξίας κάθε συναλλαγής κάτω των 5.000,00 € και συνολικής αξίας 13.281,37 € .

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως προκύπτει από την από 25.10.2018 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και, πραγματοποιήθηκε στις **11-09-2015** μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του **Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**, στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας σύμφωνα με την υπ' αριθμ./21.7.2017 Εντολή διενέργειας Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκε (με την α/α/11.09.2015 έκθεση κατάσχεσης) ένα ημερολόγιο έτους 2015, στο οποίο είχαν καταχωρηθεί παραγγελίες ειδών ζαχαροπλαστικής (τούρτες, γλυκά κ.λπ.), οι αντίστοιχες ημερομηνίες, η αξία, καθώς και διάφορες άλλες καταχωρήσεις όπως αριθμός τηλεφώνου κ.λπ. μη φορολογικού ενδιαφέροντος. Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολογίου προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 καθώς και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2015 βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016, προκειμένου να δηλώσει την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολόγιου.

Οι τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου} τριμήνου Φ.Π.Α., για τις οποίες προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο (μείωση του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου), δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 και ως εκ τούτου καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο οι παραβάσεις των Ε.Λ.Π για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Η τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου, βάσει της οποίας προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο, εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 και ως εκ τούτου για το διάστημα αυτό 1.7.2015-30.9.2015 δεν καταλογίσθηκαν παραβάσεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά προβάλλοντας τους εξής λόγους :

- Πλημμέλεια της προσβαλλόμενης πράξης εξαιτίας της αντίθεσής της με τις ρυθμίσεις των διατάξεων 57-61 του Ν. 4446/2016. Οι ανωτέρω διατάξεις αφορούν στο σύνολο των υποβαλλόμενων δηλώσεων και όχι στην καθεμία από αυτές χωριστά και συνεπώς στην προκείμενη περίπτωση της οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1ου, 2ου και 3ου τριμήνου έτους 2015 εμπίπτουν στο σύνολό τους στις διατάξεις των άρθρων 57-61 ν. 4446/2016 αφού στο σύνολό τους μετέτρεψαν το πιστωτικό υπόλοιπο σε χρεωστικό.
- Παράνομη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω της αντίθεσής της με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.
- Παράνομη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, λόγω της αντίθεσής της με τις αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5** του **ν.4308/2014** ορίζεται ότι : «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος»: «5. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12** του **ν.4308/2014** ορίζεται ότι: «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών»: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή

απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι : «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α)β)γ)δ)ε').....στ).....η').....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. *

*Ισχύει για περαβάσεις που διαπράχθηκαν έως 16/10/2015 όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.4337/2015.

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 .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις "25.11.2017" να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι και τις 30.9.2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α` 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013. Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. 3. Για αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται κατά τα οριζόμενα στην

παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μέχρι και τις 31.3.2017, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος κατά τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζεται στο οκτώ τοις εκατό (8%) του κυρίου φόρου. Για αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά τις 31.3.2017 και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1, ο τυχόν οφειλόμενος πρόσθετος φόρος ορίζεται στο δέκα τοις εκατό (10%) του κυρίου φόρου. 3. Ο κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείς πρόσθετος φόρος αναπροσαρμόζεται περαιτέρω βάσει των συντελεστών αναπροσαρμογής του κατωτέρω πίνακα αναλόγως του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της αρχικής δήλωσης, ως ακολούθως:.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58 ν. 4446/2016** ορίζεται ότι: «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο. 2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος. 3. α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας «πέντε (5)» ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57. β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των «πέντε (5)» ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στη σχετική εντολή και μετά την πάροδο των «πέντε (5)» ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.»4. α. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57, για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε δέκα τρία τοις εκατό (13%) του κυρίου φόρου. β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της

ανωτέρω προθεσμίας των εξήντα (60) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή και μετά την πάροδο των εξήντα (60) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός.

5. Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας. Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που κατά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή δεν έχουν κοινοποιηθεί, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, αφού τροποποιηθούν, με πράξη του οργάνου που τις εξέδωσε, λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο τυχόν υποβληθείσας δήλωσης κατά τον παρόντα νόμο. Το ποσοστό πρόσθετου φόρου ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του κυρίου φόρου. 6. Για τις υποβαλλόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το παρόν άρθρο ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 57 και οι συντελεστές πρόσθετου φόρου του παρόντος άρθρου αναπροσαρμόζονται περαιτέρω κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 57. 7. Δηλώσεις για φορολογητέα ύλη και αντικείμενα που δεν έχουν περιληφθεί σε εντολή ελέγχου, προσωρινό προσδιορισμό ή οριστικό προσδιορισμό φόρου ή πράξη επιβολής προστίμων, υποβάλλονται οποτεδήποτε μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 ν. 4446/2016 ορίζεται ότι «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015(Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 41 74/201 3, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «Εξαιρέσεις από την υπαγωγή στη ρύθμιση 1. Οι διατάξεις των προηγούμενων άρθρων του κεφαλαίου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

α) Στις περιπτώσεις στις οποίες, μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος στη Βουλή έχουν κοινοποιηθεί πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων ή επιβολής προστίμων ή αντίστοιχες πράξεις επιβολής φόρων ή προστίμων με βάση τις, προϊσχύσασες του ν. 4174/2013, διατάξεις, ως προς φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε αυτές.

β) Στις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται με επιφύλαξη ή σε φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει επιστροφή φόρου και κατά το μέρος αυτό.

γ) Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση.

δ) Στις περιπτώσεις που δηλώνονται ποσά προερχόμενα από εγκληματικές δραστηριότητες του άρθρου 3 του ν. 3691/2008 (Α'166), εκτός του αδικήματος της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης ιη' του ίδιου άρθρου και νόμου.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1009/2017**, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν.4446/2016 ορίζεται ότι :

B. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....

II. ΦΠΑ - ΤΕΛΗ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΕΣ

A) ΦΠΑ 1. Οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν την δυνατότητα να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ, για αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών (ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή). Περαιτέρω, στο πλαίσιο της παρούσας ρύθμισης μπορούν να υποβληθούν και:

α) δηλώσεις αποθεμάτων, ανεξαρτήτως εάν προκύπτει ή όχι ποσό φόρου για καταβολή,

β) ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή λήψεων υπηρεσιών και παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών,

γ) έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους που αφορούν παραδόσεις ακινήτων.

2. Διευκρινίζεται ότι δηλώσεις ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57 και 58 του ως άνω νόμου. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1115/2017**, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της ως άνω ΠΟΛ 1009/2017, με την οποία επίσης παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν.4446/2016 ορίζεται ότι:

A. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.

2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. **Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.**

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας κατασχέθηκε ένα ημερολόγιο έτους 2015, στο οποίο είχαν καταχωρηθεί παραγγελίες ειδών ζαχαροπλαστικής (τούρτες, γλυκά κ.λ.π.), οι αντίστοιχες ημερομηνίες, η αξία, κ.λ.π. Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολόγιου προέκυψε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου} , 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου 2015 βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, προκειμένου να δηλώσει οικειοθελώς την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (φορολογητέες εκροές) που προέκυψε από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ανεπίσημου ημερολόγιου.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη την τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 3ου τριμήνου έτους 2015 που μετέτρεψε το πιστωτικό υπόλοιπο σε χρεωστικό και δεν καταλόγισε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις αποκρυβείσες φορολογητέες εκροές που δηλώθηκαν με αυτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του **άρθρου 59 ν. 4446/2016.**

Δεν έλαβε υπόψη τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του 1ου και 2ου τριμήνου έτους 2015, επειδή με αυτές προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο (μείωση του αρχικού πιστωτικού υπολοίπου) και ως εκ τούτου δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν 4446/2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 60 του ιδίου νόμου και των ως άνω διευκρινιστικών εγκυκλίων ΠΟΛ 1009/2017 και ΠΟΛ 1115/2017 και καταλόγισε παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την περίοδο 1.1.2015-30.6.2015 επιβάλλοντας το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2γ 'ν.4174/2013

Επομένως ορθά καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την περίοδο 1.1.2015-30.6.2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 7.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2015

Υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2γ 'ν.4174/2013: 30.000,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.