



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός απόφασης:

1805

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά **α)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους **2013** (χρήση 1.1.2012 – 31.12.2012) **β)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους **2014** (χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013) **γ)** της υπ' αριθ. / **2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 (χρήση 1.1.2014 – 31.12.2014) και **δ)** της υπ' αριθμ. / **2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2015** (χρήση 1.1.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ'αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2012, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα προστιμο συνολικού ποσού **4.300,00 €**. Το πρόστιμο αφορά:

Α) Την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγρ. 1 του άρθρου 2, της παραγρ. 1 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του **N.4337/2015** όπως ισχύουν (για παραβάσεις του ν. 2523/1997 έως 31/12/2013) $900,00/3=$ **300,00€**

Β) Την μη έκδοση σαράντα έξι (46) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες αξίας 235,00 ευρώ (αξίας 5,00 ευρώ έκαστη), όπως απεικονίζονται στον πίνακα επι της πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του **N.4337/2015** όπως ισχύουν (για παραβάσεις του ν. 2523/1997 έως 31/12/2013). $266,67 \times 15$ (οροφή αρθ.5 ν.2523/97)=**4.000,00€**

- Με την υπ'αριθμ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2013, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα προστιμο συνολικού ποσού **4.300,00 €**. Το πρόστιμο αφορά:

Α) Την μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 2, της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του **N.4337/2015** όπως ισχύουν (για παραβάσεις του ν. 2523/1997 έως 31/12/2013) $900,00/3=$ **300,00€**

Β) Την μη έκδοση ογδόντα (80) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες αξίας 400,00 ευρώ (αξίας 5,00 ευρώ έκαστη), όπως απεικονίζονται στον πίνακα επι της πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του **N.4337/2015** όπως ισχύουν (για παραβάσεις του ν. 2523/1997 έως 31/12/2013) $266,67 \times 15$ (οροφή αρθ. 5 ν.2523/97)=**4.000,00€**

- Με την υπ'αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2014, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα συνολικό προστιμο ποσού **32.500,00 €**. Το πρόστιμο αφορά:

A) Την μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 και της παρ.1 περ.η' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν.4174/2013. **(2.500,00 €.)**

B) Την μη έκδοση, εξακοσίων δεκατεσσάρων (614) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 3.070,00 ευρώ (αξίας 5,00 ευρώ έκαστη), όπως απεικονίζονται στον πίνακα επι της πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7§ 1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6 §14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). και των διατάξεων του άρθρου 54'§10' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54'§2γ' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε **(30.000,00€** περιορισμός αρθ.54§3 Κ.Φ.Δ.).

- Με την υπ'αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ για την διαχ/κή περίοδο 01/01.-31/12/2015, επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντα προστιμο συνολικού ποσού **32.500,00 €**. Το πρόστιμο αφορά:

A) Την μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία) για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 και της παρ.1 περ. η' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν.4174/2013. **(2.500,00 €.)**

B) Την μη έκδοση, οκτακοσίων εβδομήντα εννέα (879) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών) ή άλλων φορολογικών στοιχείων αξίας, για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας **4.395,00 ευρώ** (αξίας 5,00 ευρώ έκαστη), όπως απεικονίζονται στον πίνακα επι της πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7§ 1, 4, του άρθρου 1§1 και του άρθρου 6 §14 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). και των διατάξεων του άρθρου 54'§10' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54'§2γ' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε **(30.000,00€** περιορισμός αρθ.54§3 Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εδράζονται επί της 27/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) & Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ της διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2015. Συνεπεία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ...../...../2016 εγγράφου της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ (άρθρου 7 του ν.3691/2008), σχετικά με την διενέργεια συναλλαγών στα

τραπεζικά ιδρύματα από τον ελεγχόμενο, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα εισοδήματα που ο ίδιος δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και στο οποίο αναφέρονταν τα εξής :

«.....διενεργήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα 09/04/2014 - 10/12/2015 οι παρακάτω συναλλαγές:

- πιστώσεις συνολικού ύψους 192.267,70€, μεταξύ των οποίων 102 καταθέσεις μετρητών μέσω ATM και APS συνολικής αξίας 176.635,00 €.
- χρεώσεις συνολικού ύψους 187.926,98€, μεταξύ των οποίων 935 αγορές μέσω χρεωστικής κάρτας συνολικής αξίας 135.564,98€ με δικαιούχους ταξιδιωτικές εταιρείες (EasyJet, Eurostar AEBE, Transavia, Volotea, Ryanair) και 32 μεταφορές συνολικής αξίας 52.362,00 € που αφορούν κυρίως φορτίσεις προπληρωμένων καρτών.

Σημειώνεται ότι δήλωσε για το 2014 μεταξύ άλλων εισοδήματα από μισθωτή εργασία στην επιχείρηση».

Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις από την επεξεργασία των στοιχείων που ελήφθησαν κατόπιν ηλεκτρονικών αιτημάτων, από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών τα οποία περιλαμβάνουν κινήσεις **αρχικά** του με αριθ. επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού του ελεγχόμενου στην, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 έως 31/12/2015 **και στη συνέχεια** από όλες τις τράπεζες και για όλους τους υπόλοιπους λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος.

Από την διενέργεια του ελέγχου και από τα με αριθ. /2018, /2018 και /2018 Υπομνήματά του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Ο προσφεύγων από την 01/01/2012 τουλάχιστον, **διατηρεί ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, ενώ από την έναρξη του ελέγχου, χρησιμοποιεί ως έδρα του, κατάστημα επί της οδού στην Η επιχείρηση λειτουργεί από το 2012 κανονικά, **χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη εγκατάσταση, κατά παράβαση των διατάξεων του **άρθρου 36§1 περ. β' του ν. Φ.Π.Α.**

Ο έλεγχος μετέβη στην δηλωμένη ως διεύθυνση της κατοικίας του επί της οδού στην, όπου διαπιστώθηκε ότι στο ευρισκόμενο επί του ίδιου κτιρίου κατάστημα, ο προσφεύγων **διατηρούσε ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα **δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων**, χρησιμοποιώντας δηλαδή ως έδρα του την με αριθ. εγκατάσταση (υποκατάστημα) του εργοδότη του, του με Α.Φ.Μ., ο οποίος δήλωσε στις 22/12/2015 έναρξη υποκαταστήματος με την ίδια κύρια δραστηριότητα.

2) Τα αεροπορικά εισιτήρια εκδίδονταν στην ονομαστική τους αξία και παραδίδονταν στον πελάτη, χωρίς κάποια έκπτωση ή επιβαρυνμένα με την προμήθεια, που ο ελεγχόμενος εισέπραττε για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας. Για την **προμήθεια** αυτή, η οποία αποτελούσε το **πραγματικό του έσοδο**, δεν εξέδιδε κανένα φορολογικό παραστατικό.

3) Ο ελεγχόμενος **δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)** για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης.

4) Σύμφωνα με το υπ' αριθ. /2018 Υπόμνημα, ο προσφεύγων υποστήριξε ότι **εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια**, για λογαριασμό των αντίστοιχων αεροπορικών εταιρειών και **φόρτιζε**

προπληρωμένες κάρτες. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή ή σε φωτοτυπίες αντίγραφα των **ηλεκτρονικών κρατήσεων των εισιτηρίων** που εξέδιδε, συμπληρώνοντας επίσης κάθε φορά (στο αρχικό του υπόμνημα με αριθμ. πρωτ. /2018) το συνολικό ποσό **προμήθειας** που λάμβανε ως αμοιβή του για την παροχή της υπηρεσίας, το οποίο κατά σαφή δήλωσή του ήταν **5,00 ευρώ** για κάθε εισιτήριο που εξέδιδε. Οι εν λόγω κρατήσεις γίνονταν κυρίως από τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις:

1)

2)

3)

οι οποίες δήλωσε ότι ανήκουν στον ίδιο και γίνονταν **με χρέωση της προσωπικής κάρτας** του ελεγχόμενου, με αριθμό Υπήρξαν όμως και περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγράφονταν τα στοιχεία του ελεγχόμενου και δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αποδοχών του ελεγχόμενου, εργοδότες του ήταν :

Κατά το έτος 2013, ο του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας και εξαρτημάτων και ως δευτερεύουσα δραστηριότητα άλλες υπηρεσίες χρηματικής διαμεσολάβησης π.δ.κ.α. και έδρα επί της οδού στην

Κατά το έτος 2014, 1) Ο του, με Α.Φ.Μ., με ημερομηνία έναρξης 24/10/2014, κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, με διακριτικό τίτλο «.....».

2) Η του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων .

3) Ο του, με Α.Φ.Μ.

Κατά το έτος 2015 1) Ο του, με Α.Φ.Μ.

2) Η του, με Α.Φ.Μ.

Ο έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση στην ως διαχειρίστρια της εταιρείας «.....Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ. και την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση στον ως ομόρρυθμο μέλος. Επίσης στον του, με Α.Φ.Μ., την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση και στον του, με Α.Φ.Μ., την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση ώστε να διερευνηθεί εάν οι εν λόγω εργοδότες του ελεγχόμενου ήταν ενήμεροι για την επαγγελματική δραστηριότητά του στις ελεγχόμενες χρήσεις η οποία γίνονταν παράλληλα με τις υπηρεσίες που τους προσέφερε ως υπάλληλός τους Ο του, καταθέτοντας το με αρ. πρωτ. /2018

Υπόμνημά του, δήλωσε ότι δεν γνώριζε τίποτα για την ως ανωτέρω επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, ενώ προχώρησε σε εξώδικη διαμαρτυρία και καταγγελία της σύμβασης που είχε υπογραφεί με τον ελεγχόμενο/

Ο ως ομόρρυθμο μέλος και η ως διαχειρίστρια της εταιρείας «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ.

καταθέτοντας το με αρ. πρωτ./2018 Υπόμνημά τους, δήλωσαν ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε καμία σχέση με τις οικονομικές συναλλαγές, αποχώρησε από την εταιρεία στις 31/05/2012 και έκτοτε δεν υπήρξε καμία επαφή ή συναλλαγή μεταξύ τους.

Ο του δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ, ενώ η συστημένη επιστολή που του στάλθηκε επιστράφηκε από τα Ε.Λ.Τ.Α. ως αζήτητη.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων (cd και Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα με αριθ. πρωτ./2018,/2018 και/2018 Υπομνήματα του στα με αριθμ. πρωτ./2018 και με αριθμ. πρωτ./2018 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, προέβη στον καταλογισμό των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Πλημμελής αιτιολογία – παράβαση των κανόνων περί του βάρους απόδειξης.

-το βάρος αποδείξεως των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών (ΣτΕ 2924/90), καθώς και της διαπράξεως φορολογικής παραβάσεως (ΣτΕ 5504/96), φέρει η φορολογική αρχή ενώ το βάρος αποδείξεως των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ενώ το βάρος αποδείξεως των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο.

-Με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν καταλογιστεί φορολογικές παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, με τρόπο όμως ο οποίος παρίσταται εξ ολοκλήρου αυθαίρετος, αόριστος και πλημμελώς αιτιολογημένος διότι από κανένα σημείο δεν προκύπτει αλλά ούτε και αναφέρεται ποιος ήταν ο αριθμός των εισιτηρίων, πως κατέληξε ο έλεγχος στο εκάστοτε ποσό και στο εκάστοτε πλήθος προμηθειών, ποια ποσά και ποιες καταθέσεις έλαβε υπόψη και για ποιο λόγο και εν γένει με ποιο τρόπο προσδιόρισε το πλήθος των παραβάσεων ανά χρήση.

2.Τρόπος υπολογισμού προστίμου και ανωτάτου ορίου – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει την ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία το σχετικό πρόστιμο δεν μπορεί να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο του προστίμου που προβλέπεται για κάθε παράβαση. Κατά συνέπεια εν προκειμένω το πρόστιμο που θα έπρεπε να επιβληθεί εν προκειμένω θα έπρεπε να υπολογισθεί για τις χρήσεις 2014 και 2015 ως εξής :

- Χρήση 2014 : $800/3 = 266,67 \times 15 = 4.000,00 \text{ €}$ (αντί για 30.000,00 €)
- Χρήση 2015 : $800/3 = 266,67 \times 15 = 4.000,00 \text{ €}$ (αντί για 30.000,00 €)

Κατά συνέπεια και όλως επικουρικός, οι Οριστικές Πράξεις που αφορούν την Επιβολή Προστίμου για τις χρήσεις 2014 και 2015 τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού του δέοντος προστίμου και θα πρέπει να αναπροσαρμοσθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92 ορίζεται: «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 παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.».

Στο άρθρο 12 παρ.1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «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.».

Στο άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) [...] β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ., όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν.3522/2006 και η οποία ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 39 αυτού του νόμου από 22.12.2006, ορίζεται ότι τα βιβλία του Κώδικα αυτού, πλην των πρόσθετων βιβλίων των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 και του βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών, όταν δεν ενημερώνονται ή δεν εκτυπώνονται ή δεν εγγράφονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα κατά περίπτωση μέχρι το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, είναι ως να μην τηρήθηκαν για τη χρήση που αφορούν.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1102/1993 – (Έκδοση ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις.)

Ορίζουμε από 1ης Μαΐου 1993 και στο εξής την έκδοση ειδικών στοιχείων από τους πράκτορες και τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία, για την πώληση εισιτηρίων αεροπορικών εταιριών και τις λαμβανόμενες προμήθειες, και από τις αεροπορικές εταιρίες για τις χορηγούμενες εκπτώσεις, καθώς και την υποβολή στη φορολογική Αρχή ορισμένων στοιχείων, ως ακολούθως:

1. Οι πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία, κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων ή την έκδοση Μ.Σ.Ο. (.....) ή την πώληση εισιτηρίων και υπηρεσιών (πακέτο), εκδίδουν διπλότυπη θεωρημένη **απόδειξη πώλησης**, το πρώτο αντίτυπο της οποίας, μαζί με το εισιτήριο, και τα λοιπά στοιχεία παραδίδεται στον αγοραστή, ανεξάρτητα αν η

πώληση γίνεται μετρητοίς ή επί πιστώσει. Στην απόδειξη αυτή αναγράφονται, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται από την [παράγρ. 5 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.](#), το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αγοραστή, ο αριθμός του εισιτηρίου, η αεροπορική εταιρία, ο τόπος αναχώρησης και προορισμού και η αξία πώλησης. Σε περίπτωση ακύρωσης του εισιτηρίου ή των πωληθεισών μαζί με αυτό υπηρεσιών εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο, με περιεχόμενο αντίστοιχο της πιο πάνω απόδειξης πώλησης, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της [παραγρ. 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.](#), ανεξάρτητα αν η πώληση που ακυρώνεται είχε γίνει σε επιτηδευματία ή σε ιδιώτη πελάτη. Ως αξία αναγράφεται στο πιστωτικό τιμολόγιο το ποσό, που επιστρέφεται στον πελάτη, λόγω ακύρωσης του εισιτηρίου ή των τυχόν άλλων υπηρεσιών.

Η απόδειξη πώλησης της παραγράφου αυτής μπορεί να μην εκδίδεται από τον υπόχρεο, όταν τα αεροπορικά εισιτήρια πωλούνται από αυτόν στην ονομαστική τους αξία. Κάθε πώληση εισιτηρίου, για την οποία δεν εκδόθηκε από τον υπόχρεο η πιο πάνω απόδειξη πώλησης, τεκμαίρεται ότι έγινε στην ονομαστική του αξία και δεν αναγνωρίζεται η χορήγηση έκπτωσης στον αγοραστή του συγκεκριμένου εισιτηρίου, εκ των υστέρων.

(Σημ.: Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 1 προστέθηκαν με την αριθμ. 1098249/ [ΠΟΛ. 1260/27.7.1993](#) Απόφαση Υπουργού Οικονομικών, ΦΕΚ 615 Β').

2. Οι πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία εκδίδουν θεωρημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και την προμήθεια για τις τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές που τους χορηγούνται από τις αεροπορικές εταιρείες, όπως η έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος της χρήσεως.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1096/2008 (Έκδοση ηλεκτρονικών αεροπορικών εισιτηρίων και τρόπος διαφύλαξης αυτών.)

Ενόψει εφαρμογής σχετικής οδηγίας της IATA σύμφωνα με την οποία από 1η Ιουνίου 2008, τα αεροπορικά εισιτήρια θα είναι υποχρεωτικά ηλεκτρονικά (σε άυλη μορφή) για όλες τις αεροπορικές εταιρείες, έχουν υποβληθεί ερωτήματα με τα οποία ζητείται από τους ενδιαφερόμενους να διευκρινισθεί, εάν μπορούν οι αεροπορικές εταιρείες, σε εφαρμογή της ανωτέρω οδηγίας, να μην παραδίδουν στον επιβάτη έντυπο εισιτήριο από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής πλην της περίπτωσης που το ζητήσει ο ίδιος ο επιβάτης ή ο φορολογικός έλεγχος και περαιτέρω, εάν μπορούν τα ως άνω ηλεκτρονικά εισιτήρια επιβατών να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονικά μέσα.

Σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα, θέτουμε υπόψη σας, κατά περίπτωση, τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. \(Π.Δ. 186/1992\)](#), τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων, εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης της μεταφοράς.

2. Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.](#), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι «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 από ελευθέρια επάγγελμα αναφερόμενο 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.»

3. Επίσης με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι «Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή αποκλειόμενης της χρήσης δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.»

4. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (έγγραφά μας 1061870/665/0015/17.10.2003 και 1066746/603/0015/8.11.2004), ότι είναι δυνατή η έκδοση εισιτηρίων αεροπορικής μεταφοράς προσώπων για πτήσεις εσωτερικού και εξωτερικού μέσω internet ή με τηλεφωνική επικοινωνία κ.λπ., με ταυτόχρονη άμεση εξόφληση του αντιτίμου της συγκεκριμένης συναλλαγής με χρέωση πιστωτικής κάρτας ή τραπεζικού λογαριασμού, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία του πελάτη στους χώρους έκδοσης των εισιτηρίων, εφόσον τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται ως εξής:

- Το αντίτυπο του εισιτηρίου - φορολογικού στοιχείου, που προορίζεται για τον πελάτη, εκτυπώνεται και παραδίδεται σ' αυτόν το αργότερο κατά την ημέρα της αναχώρησής του στο σημείο ελέγχου των εισιτηρίων (του αεροδρομίου) μαζί με την κάρτα επιβίβασης και φέρει ως ημερομηνία έκδοσης την ημέρα που θεωρείται ότι ολοκληρώθηκε η συναλλαγή.

- Οι συναλλαγές αυτές, θεωρείται ότι ολοκληρώνονται την ημέρα επικοινωνίας του πελάτη, οπότε και συμπληρώνονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, της συναλλαγής και της πιστωτικής κάρτας ή του τραπεζικού λογαριασμού για την άμεση εξόφληση του αντιτίμου.

- Για τις συναλλαγές αυτές εκδίδεται την ημέρα επικοινωνίας στην έδρα ένα αντίτυπο του εισιτηρίου με όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία (Α.Υ.Ο. 1133390/1104/ ΠΟΛ. 1102/0015/16.3.1993) και στο τέλος της ημέρας, εκδίδεται μία αναλυτική κατάσταση των εκδοθέντων εισιτηρίων προκειμένου να καταχωρηθούν με μία εγγραφή εσόδων της ημέρας αυτής, στα βιβλία της έδρας.

- Ειδικά στις περιπτώσεις συναλλαγών με επιτηδευματίες - πελάτες και προκειμένου οι τελευταίοι να καταχωρούν εμπρόθεσμα την δαπάνη αυτή στα βιβλία τους, τέθηκε ως προϋπόθεση να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση απόδειξη πώλησης εισιτηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο. (ΠΟΛ. 1102/1993) και να παραδίδεται ή να αποστέλλεται στον πελάτη εμπρόθεσμα, για τις ανάγκες εκπλήρωσης των φορολογικών του υποχρεώσεων.

5. Κατά συνέπεια, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992), το εισιτήριο αποτελεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο για την εμφάνιση και απόδειξη των υπόψη συναλλαγών και πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται ή να αποστέλλεται αντίτυπο στον πελάτη σε κάθε περίπτωση, ο οποίος άλλωστε έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, ανεξάρτητα της ιδιότητάς του (ιδιώτης ή επιτηδευματίας). Επιπλέον διευκρινίζεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1133390/1104/ ΠΟΛ. 1102/0015/16.3.1993, περί της έκδοσης ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις.

Επειδή σύμφωνα με την αριθ. πρωτ. 2660 ΕΞ 16.12.2016 γνωμοδότηση της ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ και ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.- ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (Σ.ΛΟ.Τ.), με θέμα: «Πρακτορεία Ταξιδίων»:

«1. Βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α του Ν. [4308/2014](#), έσοδο είναι «η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας». Έσοδο στην αναφερόμενη περίπτωση είναι μόνο η προμήθεια της ΙΚΕ. Για την προμήθεια αυτή πρέπει να εκδίδεται το ενδεδειγμένο παραστατικό του ν. [4308/2014](#).

2. Στην αναφερόμενη περίπτωση η ΙΚΕ εκδίδει παραστατικά πώλησης για λογαριασμό τρίτων. Δηλαδή, επί της ουσίας η οντότητα λειτουργεί ως ενδιάμεσος για λογαριασμό άλλων οντοτήτων. Το εισπραττόμενο τίμημα για λογαριασμό τους δεν θεωρείται έσοδο (δεν αυξάνει την καθαρή της θέση) αλλά συνιστά υποχρέωση. Η σχετική παρακολούθηση των εισπράξεων για λογαριασμό άλλων οντοτήτων, γίνεται βάσει του [άρθρου 5](#) του νόμου που καθορίζει τα θέματα της διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.»

Επειδή όπως προκύπτει από την 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), του ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014(Ε.Λ.Π) και του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, για παρασχεθείσες υπηρεσίες (προμήθεια για την έκδοση αεροπορικών εισητηρίων) ανά έτος ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛ. ΕΤΗ	2012	2013	2014	2015
Δηλωθέντα έσοδα από προμήθειες (5,00€ έκαστη συναλλαγή)	235,00 (46 εισητ.χ5)	400,00 (8 εισητ.χ5)	3.080,00 (614 εισητ.χ5)	4.395,00 (879εισητ. χ5)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:«2. 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 εμπεριστατωμένα 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 συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν. 4174/2013 «1. 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 προκειμένη περίπτωση, η μη έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα. Προκύπτει δε σαφέστατα από τα αναλυτικά αναγραφόμενα στους πίνακες της από 27/12/2018 σχετικής έλθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), του ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.),ν.4308/2014(Ε.Λ.Π) και του ν.4174/2013, της Δ.Ο.Υ ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ.

Ως προς τον δεύτερο λόγο

Για τα φορολογικά έτη 2012 -2013

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 5§§1,2 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων(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 Νο 1 (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 εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

.....

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 8 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «8.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.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 7§3,6 του Ν. 4337/15 ορίζεται ότι: «3. 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)β)γ).....δ)ε)

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.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Για τα φορολογικά έτη 2014-2015

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§30 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « 30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§6 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος (σ.σ από 17-10-2015 κατά το μέρος που αφορούν παραβάσεις του αρθ.5 ν.2523/97)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1(η'και θ')και §2 (γ'και ε') του Ν.4174/2013 (ισχύς από 1/1/2014 Ν.4254/14-Παρ.Δ'-Υποπαρ.Δ'2 (παρ.24)) ως ίσχυε ως 16/10/2015 πριν

καταργηθεί με το άρθρο 3§3β' και ε' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: « 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).....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του

θ) δεν εκδίδει η έκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης

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.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β' και ε' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. ... β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 καταργείται. ...

ε. Στην περίπτωση δ' της παρ. 2 του άρθρου 54 η φράση «β', γ', δ', στ' και θ'» αντικαθίσταται με τη φράση «β', γ', δ' και στ'» και η φράση «με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων» διαγράφεται..».

Επειδή στην ΠΟΛ.1252/20-11-2015 της ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ'), 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. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

... Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:.. 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα(40) ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ ([άρθρο 7 παρ. 5 Ν.4337/2015](#)). ...».

Επειδή, από τη θεωρία έχει γίνει αποδεκτό ότι: (Δ. Σταματόπουλος/ Γ. Σταματόπουλος/ Π. Σταματόπουλος, Ανάλυση - Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN - ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ, Αθήνα, 2018, σελίδες 410 - 411) «Με την περ. θ' της [παρ.1 του άρθρου 54](#) του ΚΦΔ, η οποία ίσχυσε από 1/1/2014 έως 16/10/2015, προβλεπόταν η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων. Για τις συγκεκριμένες παραβάσεις αυτής της περιόδου, τα πρόστιμα ανέρχονται σε: 250 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και 500 ευρώ, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους 30.000 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. Επισημαίνεται ότι, όπως αναφέρεται σχετικά και στην εγκ. [ΠΟΛ.1252/2015](#), τα πρόστιμα αυτά 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 (έως 31.12.2013) εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του [Ν.4337/2015](#).....»

«Όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του [Ν.4337/2015](#), οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων αντιμετωπίζονται, πλέον, ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ιδίου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν απ τη λογιστική νομοθεσία. Τούτο επαναλήφθηκε και στην εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](#), όπου αναφέρεται ότι 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](#), 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 περατώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ή της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#). ... Με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](#) παρασχέθηκαν οδηγίες για το χρονικό πεδίο εφαρμογής της

περίπτωσης αυτής, δεδομένου ότι για το διάστημα ως την κατάργησή της εφαρμόζεται. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι 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».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 3 περ. β', δ' και ε' του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, ΣτΕ 2672/1994, ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και ΣτΕ 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, με την από 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), του ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.),ν.4308/2014(Ε.Λ.Π) και του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα **α)** για την περίοδο από 01/01/2014 μέχρι και 31/12/2014 η μη έκδοση εξακοσίων δεκατεσσάρων (**614**) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, για παρασχεθείσες υπηρεσίες συνολικής αξίας 3.070,00 ευρώ (αξίας 5,00 ευρώ έκαστη) και εκδόθηκε η με αριθ./2018 πράξη , και **β)** για την περίοδο από 1/1/2015 μέχρι και 12/10/2015 μη έκδοση επτακοσίων δέκα πέντε (**715**) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (.....- από 17/10/2015 έως 31/12/2015), και εκδόθηκε η με αριθ......./2018 πράξη επιβολής προστίμου . Επομένως στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 και με τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4223/2013 για το άρθρο 47, για την παραπάνω διαπιστωθείσα παράβαση για την περίοδο από 01/01/2014 μέχρι και 12/10/2015 πρέπει να επιβληθεί ένα πρόστιμο με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων 30.000,00€, καθώς ρητά ορίζεται η εφαρμογή του ανώτατου ορίου του προστίμου ανά φορολογικό έλεγχο και όχι ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 του Ν. 4174/2013 (με έναρξη ισχύος 17/10/2015)ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015 με το άρθρο 3παρ.8 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

8.Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Κατόπιν των ανωτέρω το πρόστιμο της 2ης περίπτωσης της με αρ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2015 , για την μη έκδοση εκατόν εξήντα τεσσάρων (164) Α.Π.Υ από 23/10/2015 έως 31/12/2015 προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν.4337/2015 ήτοι $164 \times 5,00 \text{€} \times 23\% = 188,60 \times 50\% = 94,30 \text{€}$ **ήτοι 250,00€**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./ 28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. ως εξής:

Α) την επικύρωση 1) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2013 (χρήση 1.1 – 31.12.2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών

2) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2014 (χρήση 1.1 – 31.12.2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

3) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2016 (χρήση 1.1 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών

Β) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου οικ. έτους 2015 (χρήση 1.1– 31.12.2014) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαχειριστική Περίοδος 1.1-31.12.2012

1.Πρόστιμο του άρθρου 7του ν. 4337/2015	900,00/3	300,00€
2.Πρόστιμο του άρθρου άρθρο 7 §3περ. ζ'ν.4337/2015		
	266,67x15 (οροφή αρθ.5 Ν.2523/97)	4.000,00€
Συνολικό ποσό προστίμου		4.300,00 €

Β) Αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαχειριστική Περίοδος 1.1-31.12.2013

1.Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015	900,00/3	300,00€
2.Πρόστιμο του άρθρου άρθρο 7 §3 περ. ζ' ν.4337/2015		
	266,67χ15(οροφή αρθ.5 Ν.2523/97)	4.000,00€
Συνολικό ποσό προστίμου		4.300,00 €

Γ) Αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαχειριστική Περίοδος 1.1-31.12.2014

1.Πρόστιμο του άρθρου 54 §1 η' και §2 ε' του Ν.4174/2013	2.500,00€
2.Πρόστιμο του άρθρου 54 §1 θ' του Ν.4174/2013	00,00€
Συνολικό ποσό προστίμου	2.500,00€

Δ) Αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαχειριστική Περίοδος 1.1-31.12.2015

1.Πρόστιμο του άρθρου 54 §1 η' και §2 ε' του Ν.4174/2013	2.500,00€
2-Πρόστιμο του άρθ. 54 §1 θ' και §2 γ' του Ν.4174/2013 (<u>01/01/2014-16/10/2015</u>)	30.000,00€
-Πρόστιμο του άρθ. 58Α§1 του Ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθ.3§8 ν.4337/2015(<u>17/10/2015-31/12/2015</u>)	
164χ5,00€χ23%	
=188,60χ50%=94,30 €.	250,00€
Συνολικό ποσό προστίμου	32.500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.