



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17/12/2019



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: **2582**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης ..... με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., κατοίκου ....., Δήμου ....., κατά της με

αριθμό ..... πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 περ. η΄ του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ΄ αριθμ. .... οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 54§1 περ. η΄ του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **2.500,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

«Μη τήρηση βιβλίων κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 13 του ν. 4174/2013, που επισύρει κυρώσεις με τις διατάξεις του αρ. 54§1 περίπτωση η΄ του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 62 του ν. 4174/2013 και της παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ ΑΠΟ 01/01/2018 ΕΩΣ 31/12/2018			
Περιγραφή Παραβάσεων	Ημερομηνία	Πλήθος Παραβάσεων	Πρόστιμο αρ. 54§1 περίπτωση η΄ του ν. 4174/2013
Μη τήρηση βιβλίων κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 13 του ν. 4174/2013	27/07/2018	1	2.500,00€

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ. 54§2 περ ε΄ του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Αφορμή του ελέγχου ήταν η με αρ. .... εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) από την προσφεύγουσα. Ο έλεγχος διενεργήθηκε την 27/07/2018 στον χώρο λειτουργίας της Λαϊκής Αγοράς ....., όπου πραγματοποιήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση λειτουργούσε δίχως Φ.Τ.Μ , παρότι έχει ως δηλωμένη Φορολογική Ταμειακή Μηχανή την με αρ. μητρώου ....., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8 12 και 13 περίπτωση α΄ του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση του ανωτέρω προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επικαλούμενη ότι :

- 1) Σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αναφέρονται στην έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση της από τα αρμόδια όργανα της Δ.Ο.Υ. .... την 27/7/2018 και ώρα 10:45 μμ , η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά τη μη χρήση φορολογικού μηχανισμού και όχι τη μη συμμόρφωση με το αρ. 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις του περί τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Για τη συγκεκριμένη παράβαση επιβλήθηκε εντελώς εσφαλμένα πρόστιμο ποσού δύο χιλιάδων πεντακοσίων ευρώ, το οποίο δεν προβλέπεται από καμία διάταξη του νόμου για την παράβαση αυτή και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και απολύτως άκυρη.
- 2) Παραβίαση του δικαιώματος για προηγούμενη ακρόαση. Πιο συγκεκριμένα με το αρ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, κλήθηκε εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, ήτοι για τη μη χρήση Φ.Η.Μ. και χειρόγραφων Α.Λ.Π., κατά παράβαση του αρ. 54 περ. ια, όπως ρητά ανέφερε η επισυναπτόμενη Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου, και αντ' αυτού η οριστική πράξη προστίμου ανέφερε διαφορετική παράβαση, ήτοι μη συμμόρφωση με το αρ. 13 του ν. 4174/2013. Συνεπώς δεν τηρήθηκε η αρχή της ακρόασης για το τελικώς επιβαλλόμενο πρόστιμο και για το λόγο αυτό η πράξη είναι άκυρη.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 64 του ν. 4174/2013 : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με το αρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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. 3. Όταν η διοικητική πράξη

εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου...».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι.Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ 321).

Επειδή, με το αρ. 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2771/1999 «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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§5 του ν. 4308/2014 : «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 το αρ. 12 του ίδιου ως άνω νόμου : «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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

...»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 13 του ίδιου νόμου : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση, β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας....»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 και 54§2 του ν. 4174/2013 «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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο

περισσότερες φορές,

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

θ). .....

ι) παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών,

**ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές,...**

ιβ) εκδίδει δελτία και αποδείξεις από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.).

ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του [άρθρου 20](#) του ν. [3842/2010](#) (Α' 58).

ιδ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβή στοιχεία, αναφορικά με τις κατά την παρ. 8 του [άρθρου 62](#) του ν. [4170/2013](#) υποχρεώσεις του

ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.

ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του [άρθρου 20](#) του ν. [3842/2010](#) (Α' 58).

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

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

στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1,....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: **2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')**  
1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ([άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε').

Κατά την [παράγραφο 1 του άρθρου 13](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα

λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ([άρθρο 13 παρ. 2](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018: 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.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1252/2015](#).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/13: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπειριστατωμένα 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**, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/13: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/13: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»



Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. .... (στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....), στις 27/07/2018 διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατόπιν της υπ' αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση της προσφεύγουσας λειτουργούσε χωρίς ΦΤΜ, ούτε έκανε χρήση χειρόγραφων αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Επειδή η κλήση προς ακρόαση πραγματοποιήθηκε με το με αρ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση σύμφωνα με τα αρ. 28 και 62 του ν. 4174/2013, αρ. 13<sup>Α</sup> του ν. 2523/97 και αρ. 6 του ν. 2690/99, στο οποίο αναγράφονταν η παράβαση της μη χρήσης ΦΗΜ αρ. 54§1 και ότι δε διαπιστώθηκε η χρήση χειρόγραφων αποδείξεων λιανικής πώλησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση με κατάθεση των δικών της απόψεων και παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των είκοσι ημερών .

Επειδή, απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή του προστίμου του αρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 είναι η θεμελίωση της κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της αξιοπιστίας και της καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων της οντότητας να βασίζεται στην ενιαία και όχι αποσπασματική εξέτασή τους. Ως εκ τούτου και ελλείψει ιδιαίτερης και εμπεριστατωμένης κρίσης της ελεγκτικής αρχής επί της συνολικής αξιοπιστίας και καταλληλότητας του λογιστικού συστήματος της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, εσφαλμένα επεβλήθη παράβαση για μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας με τις κατά το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του, βάσει του αρ. 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013.

Επειδή η καταλογιζόμενη πράξη όπως αυτή αναφέρεται τόσο στο σημείωμα διαπιστώσεων όσο και στον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου είναι αυτή που περιγράφεται στο αρ. 54§1 περ. ια, ήτοι η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, η οποία επισύρει τις κυρώσεις που αναφέρονται στο αρ. 54§2 περ. στ', ήτοι «πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1», και όχι αυτή που περιγράφεται στην υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....- **Α.Φ.Μ.** ....., με την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου, τόσο ως προς τη νομική βάση, όσο και ως προς το ποσό του προστίμου, το οποίο είναι ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

Με την αρ. .... οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018: 500,00€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.