



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-06-2021

Αριθμός απόφασης: **1867**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

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

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

3. Την υπ' 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 εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά:

α) Της με αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικής περιόδου 01.01.2014 - 16.10.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ,

β) της με αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013,

Φορολογικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ,

γ) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01/2014 – 31-12-2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ,

δ) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και: α) τις από 16-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της ίδιας Δ.Ο.Υ., β) την από 14-10-2020 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 € για τη Φορολογική περίοδο 1-1-2014 – 16-10-2015, σύμφωνα με το άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, διότι δεν εξέδωσε, για το χρονικό διάστημα 01-01-2014 έως 16-10-2015, επτακόσια επτά (707) φορολογικά στοιχεία εσόδων – Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.), ήτοι Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) για ισάριθμες περιπτώσεις συναλλαγών με πελάτες, για παροχή υπηρεσιών αποκομιδής και μεταφοράς λυμάτων, οι οποίες προκύπτουν από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο και συγκεκριμένα:

- κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως 31-12-2014, εκατόν πενήντα δύο (152) παραβάσεις συνολικής καθαρής αξίας 4.560,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 1.048,80€ ήτοι συνολικής αξίας 5.608,80€.

- κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 έως 16-10-2015, πεντακόσιες πενήντα πέντε (555) παραβάσεις συνολικής αξίας 16.650,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 3.829,50€, ήτοι συνολικής αξίας 20.479,50€.

Κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 14-10-2020 έκθεση ελέγχου ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) των ελεγκτών της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Β. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη Φορολογική περίοδο 1-1-2014 – 31-12-2014, σύμφωνα με τα άρθρα 54 §1 περ. α', §2 περ. α' και 62 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), διότι υπέβαλε τρεις (3) ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§1 του Κ.Φ.Δ., του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, και συγκεκριμένα:

- υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρ. δήλωσης/2020) για το φορολογικό έτος 2014.

- υπέβαλε δύο (2) ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. (αρ. δήλωσης/2020 και/2020) για το γ' τρίμηνο και δ' τρίμηνο του 2014 αντίστοιχα.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ. Αθηνών κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 16-12-2020 έκθεση ελέγχου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Γ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, μειώθηκε η δηλωθείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία ζημιά φορολογικού έτους 01/01/2014-31/12/2014, κατά 3.420,00€, ήτοι από το ποσό 12.261,55€ στο ποσό 8.841,55, €.

Η διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 3.420,00€, το Φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 16-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Δ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, μειώθηκε το δηλωθέν από την προσφεύγουσα εταιρεία πιστωτικό υπόλοιπο κατά το ποσό 786,60€, ήτοι από 10.453,46€ σε 9.666,86€ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, το φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 16-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./...../2019 εντολής του Προϊσταμένου της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι αρμόδιοι υπάλληλοι προχώρησαν στην επεξεργασία των στοιχείων που τους απεστάλησαν, κατόπιν σχετικού αιτήματος, από την και το Δήμο από τις οποίες προκύπτουν τα βυτιοφόρα οχήματα που εισήλθαν στις εγκαταστάσεις των εν λόγω Δήμων και εναπόθεσαν λύματα στο χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2017. Μεταξύ των εκμεταλλευτών των βυτιοφόρων οχημάτων, που μετέφεραν και εναπόθεσαν λύματα στους ως άνω Δήμους, είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ενόψει της αρχής της εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης και μάλιστα αναδρομικά, η φορολογική διοίκηση εσφαλμένα επιχειρεί να καταλογίσει στην προσφεύγουσα εταιρεία παράβαση με βάση τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν.4174/2013 και να υπολογίσει το πρόστιμο με βάση τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ του ιδίου νόμου αφού με την διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 περ. δ' του ν.4337/2015 απαλείφθηκε η περίπτωση θ του άρθρου 54 παρ. 1 του ιδίου νόμου ενώ διαγράφηκε η φράση με «ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών στοιχείων».

Κατά συνέπεια δεν μπορεί να επιβληθεί καμία κύρωση. Τούτο συνάγεται ανενδοίαστα και από τη διάταξη του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που προβλέπει μεταβατικές ρυθμίσεις για συγκεκριμένη κατηγορία υποθέσεων, στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015.

Επομένως η διάταξη της περ. θ παρ. 1 άρθρ. 55 ν. 4174/2013 έχει καταργηθεί και δεν μπορεί να τύχει αναδρομικής εφαρμογής.

2. Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν χρησιμοποιεί εσωτερικό συνεργάτη - λογιστή για την παρακολούθηση και ταυτοποίηση των παραστατικών με τα οχήματα, συχνά παρατηρείτο το φαινόμενο ο εκάστοτε οδηγός του κάθε οχήματος να μην έχει λάβει το μπλοκ με τα παραστατικά προς έκδοση που αντιστοιχούσε στο όχημα που χρησιμοποιούσε. Τούτο είχε ως συνέπεια άλλο όχημα να καταγράφεται κατά την είσοδο στους και και να έχουν εκδοθεί παραστατικά που αντιστοιχούν σε έτερο. Τούτο συνιστά αταξία που δημιουργεί οργανωτικά προβλήματα στην ταυτοποίηση των συναλλαγών, ωστόσο δεν αποτελεί φορολογική παράβαση υπό την έννοια της μη έκδοσης παραστατικού.

Περαιτέρω υπήρχαν πελάτες με τους οποίους η προσφεύγουσα εταιρεία συνεργαζόταν διαρκώς και εξέδιδε το σχετικό παραστατικό συνολικά εντός δεκαπενθημέρου του επομένου μήνα της παρασχεθείσας υπηρεσίας. (αρ. 11 παρ. 2^α Ν. 4308/2014).

Προς επίρρωση των ανωτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε συγκεντρωτικούς πίνακες που αφορούν το σύνολο των εκδοθέντων παραστατικών σε συνάρτηση με τις εισόδους και των τριών οχημάτων της στις Πρέπει επομένως να μειωθούν αντίστοιχα τα πρόστιμα που αναφέρονται στον με αριθμό/2020 προσωρινό προσδιορισμό φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος,

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:

...

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

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 και ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013, ως ίσχυαν κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (1/1 – 16/10/2015), αντίστοιχα, ορίζεται ότι: «... 2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 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) ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1210/ 6-9-2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013),

...

Ι. Πρόστιμα ΚΦΑΣ – ΚΒΣ

...

Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις:

...

α) ...

β) Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013.

...

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. καθορίζονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα που αφορούν τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων. Παράλληλα, υπάρχει λεπτομερής παρουσίαση παραβάσεων και προστίμων στις περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με διαβαθμίσεις ως προς το ύψος των προστίμων και διαφοροποιήσεις για το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη. Ειδικότερα:

Α. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων

Αα. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυβείσας αξίας άνω των 5.000 ευρώ

Από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

...

Επίσης, οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

...

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. 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.

...

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν.4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν.4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

...

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015.

...

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, 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. ...

...

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015). ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση έχοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα της από 14-10-2020 έκθεσης ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τις συνημμένες σε αυτή καταστάσεις (στις οποίες καταγράφεται η αξία εκάστου μη εκδιδόμενου στοιχείου), προκύπτει ότι τα υπό κρίση μη εκδοθέντα παραστατικά στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης) αφορούν ανά στοιχείο αποκρυβείσα αξία κάτω των 5.000,00€ (όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1210/2013), επομένως ορθώς η φορολογική αρχή εφάρμοσε τη διάταξη της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε μία παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015).

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τους ως άνω αναφερόμενους ισχυρισμούς περί αταξίας από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την έκδοση των φορολογικών στοιχείων και τα στοιχεία – καταστάσεις που προσκόμισε και επικαλείται και με την ενδικοφανή προσφυγή της. Συγκεκριμένα ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα στοιχεία αυτά και επαναπροσδιόρισε των προσωρινό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων του, απαλείφοντας μεγάλο μέρος των αρχικώς προσδιορισθέντων παραβάσεων και εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις: α) από 16-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ και β) την από 14-10-2020 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ' Υποδιεύθυνσης Λαμίας της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2020 /2020, /2020 και /2020 προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΙΒΑΔΕΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φορολογική περίοδος: 01/01/2014 – 16/10/2015

Κ.Φ.Α.Σ - Ε.Λ.Π.

Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013: Συνολικού ποσού: **30.000,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Β. Φορολογική περίοδος: 01/01/2014 – 16/10/2015)

Πρόστιμο Φορολογίας Εισοδήματος – Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού: **300,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (01/01/2014-31/12/2014)	
ΤΕΛΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	8.841,55€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Δ. Φ.Π.Α.

ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	786,60€
---	---------

(Αριθμ. Πράξης/2020)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.