



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/7/2021

Αριθμός απόφασης: 2117

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, κατά των: α) υπ' αριθμ. /2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και β) /2020 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 22-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012, ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του της ΥΕΔΔΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία, σύμφωνα με τις παρατάσεις που δόθηκαν με τις υπ' αριθμ [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) και Α 1049/2021 Κοινές Αποφάσεις του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αρ. /2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 22.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ.γ' κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8§1,12 §§1,2,4,5,6,7 , 8 και 13 του ν.4308/2014, του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1003/2014.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε ογδόντα οκτώ (88)φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 25.038,03,00 € πλέον ΦΠΑ 1.624,47,00€.

β)Εξέδωσε δύο (2) ανακριβή φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 282,63 € πλέον ΦΠΑ 18,37€.

Β) Με την υπ' αριθμ. /2020 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 58Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 25.750,00 € (103 X 250,00)σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ.γ' κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5,8§1,12 §§1,2,4,5,6,7 , 8 και 13 του ν.4308/2014, του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1003/2014

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

α) Δεν εξέδωσε εκατόν δύο (102) φορολογικά στοιχεία αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας σε πελάτες της στους οποίους παρείχε υπηρεσίες διαμονής, συνολικής καθαρής αξίας 25.391,31 € πλέον ΦΠΑ 1.676,69€.

β) Εξέδωσε μία ανακριβή απόδειξη παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) σε πελάτη της καθαρής αξίας ανακρίβειας 238,52 €

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 22-9-2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο προσφεύγων ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων στην

Στις 20.8.2018 συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με σκοπό τον μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο βάσει της με αριθμό/...../18 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος επικεντρώθηκε στη διερεύνηση τυχόν διαφορών μεταξύ των δηλωθέντων και πραγματοποιηθέντων εσόδων που προέκυψαν από την συνεργασία του προσφεύγοντος με το αλλοδαπό ταξιδιωτικό πρακτορείο διεθνούς εμβέλειας

Κατά την διενέργεια του ελέγχου κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων και αντιστοίχων καταστάσεων κρατήσεων-διαμονής και αμοιβών της για τις χρήσεις 2014-2017, βάσει της με αριθμό/2018 έκθεσης κατάσχεσης.

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων βάσει της με αριθμό/...../2018 εντολής και ειδικότερα από την αντιπαραβολή των κρατήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας κρατήσεων με τις ΑΠΥ και τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε η μη έκδοση -ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων για διαμονή πελατών τα φορολογικά έτη 2014 -2017 και καταλογίσθηκαν παραβάσεις, μεταξύ άλλων, και με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως και όλως επικουρικώς την μεταρρύθμιση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης διοικητικής κύρωσης λόγω κατάργησης της περ. θ' του άρθρου 54 παρ.1 4174/2013. Ζητά να εφαρμοστεί αναδρομικά η ευμενέστερη διοικητική κύρωση του άρθρου 58^Α

ν.4174/2013 όπως ισχύει σήμερα ήτοι να του επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα

- Εσφαλμένη ερμηνεία-πλημμελής εφαρμογή του νόμου.

Ακόμα και αν κριθεί ότι στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, τότε κακώς του επιβλήθηκε πρόστιμο για την περίοδο 1/1/2014-31/12/2014 ποσού ύψους 22.500,00 ευρώ (90 παραβάσεις για μη έκδοση ΑΠΥ Χ250 ευρώ) και για την περίοδο από 1/1/2015-16/10/2015 ποσό ύψους 25.750,00 ευρώ (103 παραβάσεις Χ 250 ευρώ), ενώ υφίσταται ο περιορισμός του ανώτατου ορίου στο συνολικό ποσό του προστίμου που επιβάλλεται, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των 30.000,00 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων(άρθρο 54§2γ').

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι:

Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι:

Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Βιβλία και στοιχεία

1. «1. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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 άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του ιδίου ως άνω άρθρου 12 ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

« 8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013: «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. *

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

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

«γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα
».....

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός α πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αποτυπώνονται στη με ημερομηνία θεώρησης 22-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει ότι οι παραβάσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες/2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου αφενός αφορούν παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και αφετέρου διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, ήτοι κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο την 20.8.2018, αποτελούν δε προϊόν επεξεργασίας των κατασχεθέντων κατά την ημέρα του ως άνω ελέγχου βιβλίων, στοιχείων και αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος βάσει της με αριθμό/...../2018 εντολής.

Επομένως οι καταλογισθείσες για τα φορολογικά έτη 2014-2015 παραβάσεις πρέπει να εξεταστούν ως ενιαίο σύνολο παραβάσεων που διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου και να εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παρ. 2 περ.γ' του άρθρου 54 ν.4174 ήτοι «*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*».

Διευκρινιστικό στην υπό κρίση περίπτωση είναι και το σχετικό παράδειγμα αριθ. 3 της Ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ 1252-20/11/2015 της Α.Α.Δ.Ε, σύμφωνα με το οποίο:

« 3. Κατά τη διάρκεια ελέγχου ... σε ατομική επιχείρηση ... που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) Α.Λ.Σ. κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9. 2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: ... Για τη μη έκδοση σαράντα (40) Α.Λ.Σ. ... 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 ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015)».

Επειδή πράγματι στην με ημερομηνία θεώρησης 22-9-2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012, ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, το ποσό του προστίμου υπολογίστηκε ορθά σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις με περιορισμό αυτού στο ποσό των 30.000,00 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (διαχ. περίοδος 1/1/2014-16/10/2015) (βλ. υπολογισμό προστίμου στον πίνακα σελίδας 21 της έκθεσης ελέγχου), πλην όμως κατά την έκδοση των προσβαλλομένων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου σε μεταγενέστερο στάδιο, προφανώς εκ παραδρομής, κατά την επιμέτρηση του προστίμου δεν περιορίστηκε αυτό στο ανώτατο ποσό των 30.000,00 ευρώ και για τα δύο ως άνω φορολογικά έτη, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν.4174/2013.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται βάσιμος και θα πρέπει να γίνει αποδεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος και να περιορισθεί το επιβληθέν πρόστιμο για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 συνολικά στο ποσό των 30.000,00 διότι πρόκειται για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ίδιου φορολογικού ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι, θα έπρεπε να εφαρμοστεί αναδρομικά η ευμενέστερη διοικητική κύρωση του άρθρου 58^A ν.4174/2013 όπως ισχύει σήμερα, λόγω αντί της περ. θ' του άρθρου 54 παρ.1 4174/2013, η οποία έχει καταργηθεί και να του επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 **όπως ίσχυε από 01/01/2014 έως και 16/10/2015**, οριζόταν 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

Επειδή με την στην ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι:

.....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 ίδιου 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και την ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, **διαπράχθηκαν το χρονικό διάστημα 01/01-16/10/2015**. Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις **της περίπτωσης θ'** της παραγράφου 1 του άρθρου 54 ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις **της περίπτωσης γ'** της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου και νόμου και ο προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα λόγος περί αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης διοικητική κύρωσης του άρθρου 58^A ν.4174/2013, όπως ισχύει σήμερα, θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 14.4.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ: σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και συγκεκριμένα:

α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ/2020 φορολογικού έτους 2014 ως προς τα φορολογικά έτη, με την οποία θα επιβάλλεται για το σύνολο των παραβάσεων και για τα δύο φορολογικά έτη 2014, 2015 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 έως 16/10/2015) το πρόστιμο της παρ. 2 περ.γ' του άρθρου 54 ν.4174 ήτοι «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**».

β) την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2020 φορολογικού έτους 2015

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

A) Φορολογικά έτη 2014 και 2015 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 έως 16/10/2015)

Υπ' αριθμ/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54§2 παρ. 2 περ.γ':

α) διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 έως 31/12/2014

90 περιπτώσεις X250,00€ = 22.500,00€

β) διαχειριστική περίοδος 1/1/2015 έως 31/12/2015

103 περιπτώσεις X250,00€ = 25.750,00€

ΣΥΝΟΛΟ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ 193 περιπτώσεις X250,00€ = 48.250 € περιοριζόμενο στις 30.000,00 €

Φορολογικό έτος 2015

α) Υπ' αριθμ./.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου_

Πρόστιμο άρθρου 54§2 παρ. 2 περ.γ: ποσό 0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.