



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2021

Αριθμός απόφασης: 4119

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /**2016** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω Πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από **26/09/2016** Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την υπ' αριθμ. /**2020** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο μονομελές).

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία μετά την υπ' αριθμ. /**2020** Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο μονομελές), λογίζεται

ως κατατεθείσα **εμπροθέσμως**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.164,00 €**.

Το ως άνω ποσό εδράζεται στην από 26/09/2016 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εντολής/2015), σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων υπέπεσε σε:

- ανακριβή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, του υπ' αριθμόν/2012 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.800,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης του ιδίου, επί έλαττον κατά 10.692,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, παρ. 1 και 18, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.),
- μη καταχώρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, αμοιβών συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € που κατέβαλε κατά τη χρήση 2012 σε μη επιτηδευματίες (Αποδείξεις Δαπανών), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, παρ. 1 και 20, παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Κατά της ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την από **11/11/2016** και αριθμό ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την από **10/03/2017** και αριθμό **1945** Απόφαση της Υπηρεσίας μας, **απερρίφθη ως απαράδεκτη** δεδομένου ότι ασκήθηκε **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά την πάροδο της 30/θήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας πράξης.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε δικαστική προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα 3ο μονομελές), με την οποία **αναπέμφθηκε** η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, **προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η ανακριβής καταχώρηση της αξίας του ορθώς εκδοθέντος τιμολογίου συνιστά αυτοτελή παράβαση της περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, η οποία επισύρει πρόστιμο της Β.Υ. 1 και Σ.Β. 1 και όχι ισόποσο πρόστιμο και σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 στο 1/3 αυτού. Η πράξη πρέπει να τροποποιηθεί κατά τα ανωτέρω.

2ος λόγος: Η καταβολή αμοιβών σε μη επιτηδευματίες με αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης δεν καταχωρείται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, ο δε έλεγχος δεν αμφισβητεί την ιδιότητα των εν λόγω προσώπων ως περιστασιακά απασχολούμενων. Το εν λόγω πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί πλήρως.

Επειδή κατά της προσβαλλόμενης πράξης, ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την υπ' αριθμ. 1945/2017 Απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, **απερρίφθη ως απαράδεκτη** δεδομένου ότι ασκήθηκε **εκπρόθεσμα**, ήτοι μετά την πάροδο της 30/θήμερης προθεσμίας από την επίδοση της προαναφερθείσας πράξης. Κατά της απόφασης αυτής ο προσφεύγων άσκησε την/2017 προσφυγή, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (3ου μονομελούς), σύμφωνα με την οποία το δικαστήριο δέχθηκε ως εμπρόθεσμη την ενδικοφανή προσφυγή, ακύρωσε την ως άνω Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ και **ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να εξεταστεί επί της ουσίας**.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 2, παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν 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 βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι 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.

....».

Επειδή με το άρθρο 18, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 2 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το Ν. 4337/2015, «για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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:

....

αβ) 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**.

....

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) 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 ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

....

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 8 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το Ν. 4337/2015, «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.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σεβριρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση

θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

Εξαιρετικά στις περιπτώσεις που εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λογίζονται ως αθεώρητα, γιατί συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 καταλογίζεται μια γενική παράβαση με συντελεστή βαρύτητας τρία (3) εφόσον τα στοιχεία αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο. Τα αναφερόμενα στα δύο προηγούμενα εδάφια ισχύουν αναλόγως και όταν δεν έχει παρέλθει ο χρόνος εμπρόθεσμης ενημέρωσης των βιβλίων.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου της αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

ε) Η κάθε ανακριβής καταχώρηση των αναφερομένων στην προηγούμενη περίπτωση, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο της περίπτωσης γ'.

στ) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση στοιχείου απογραφής.

ζ) Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου, θεωρείται γενική παράβαση.

θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία.

ι) Η εκπρόθεσμη εκτύπωση ή εγγραφή σε οπτικό δίσκο κάθε βιβλίου ή κατάστασης που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ..

ια) Η μη κάλυψη από τα προγράμματα λογισμικού των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Β.Σ., ως και η μη τήρηση καθεμιάς από τις υποχρεώσεις που θεσπίζονται από το άρθρο αυτό.

ιβ) Η κάθε μη καταχώριση ή η ανακριβής καταχώριση στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ.1039/9.3.2006 δαπάνης που προσδιορίζει το κόστος της κάθε «οικοδομής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 10 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το Ν. 4337/2015, «οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν

δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.) του ν. 1809/ 1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1809/1988.

γ) Στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο ή μέρος αυτής, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται για την περίπτωση γ' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού, ανεξαρτήτως της αξίας των στοιχείων αυτών. Εφόσον η εικονικότητα των στοιχείων του προηγούμενου εδαφίου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους αγρότες - λήπτες των στοιχείων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1317/2.12.1997 με θέμα «Οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α/11.9.1997)-Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις», οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι «Ως ΒΑΣ.ΥΠ.-2 ορίζεται η αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, κατά περίπτωση. Η βάση αυτή χρησιμοποιείται για τις εξής παραβάσεις:

- Μη έκδοση στοιχείων αξίας, εφόσον προκύπτει απόκρυψη άνω των 300.000 δρχ.
- Ανακριβής έκδοση στοιχείων, εφόσον η αποκρυβείσα αξία είναι άνω των 300.000 δρχ.
- Διακίνηση χωρίς συνοδευτικά στοιχεία, εφόσον η αξία των διακινούμενων είναι πάνω από 300.000 δρχ.

(Οι πιο πάνω περιπτώσεις αναφέρονταν μέχρι σήμερα στο άρθρο 32, παρ. 2, ΚΒΣ).

- Έκδοση εικονικού στοιχείου.

- Λήψη εικονικού στοιχείου.

- Έκδοση πλαστού στοιχείου.

(Οι πιο πάνω περιπτώσεις καλύπτονταν μέχρι σήμερα στο άρθρο 33, παρ. 4, ΚΒΣ).

- Νόθευση στοιχείων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015, «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 κατάθεσή 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:

....

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».

Επειδή εν προκειμένω, κατά τον 4^ο μήνα του 2012, ο προσφεύγων καταχώρησε ανακριβώς στη σελ. 1 των εσόδων του βιβλίου εσόδων-εξόδων το υπ' αριθμόν/2012 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 10.800,00 €, επί έλαττον κατά 10.692,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος, αν και τόσο στην οικεία Έκθεση Ελέγχου όσο και στην προσβαλλόμενη πράξη, επικαλείται τη διάταξη της περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, εντούτοις επέβαλε καταρχήν πρόστιμο ισόποσο της ανακρίβειας, ήτοι 10.692,00 €, το οποίο στη συνέχεια περιορίστηκε στο 1/3 αυτού, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') του Ν. 4337/2015, ανερχόμενο εν τέλει στο ποσό των 3.564,00 €.

Επειδή η διαπραχθείσα παράβαση εμπίπτει πράγματι στην περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, για την οποία επιβάλλεται καταρχήν πρόστιμο ίσο με 600,00 €, το οποίο, περιοριζόμενο στο 1/3 αυτού, ανέρχεται σε 200,00 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 20, παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, οριζόταν ότι «Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 3/24.11.1992 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι «Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις πρέπει να υποβάλλονται οι ακόλουθες συγκεντρωτικές καταστάσεις:

α)....

β) για τις αγορές εμπορευσίμων και παγίων αγαθών, λήψη υπηρεσιών, καθώς και καταβολή αμοιβών σε μη επιτηδευματίες, καταβολή αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων», καθώς και ότι «στις περιπτώσεις αμοιβών τρίτων που καταβάλλονται με αποδείξεις δαπανών (αμοιβές σε μη επιτηδευματίες), επειδή είναι πιθανόν ο δικαιούχος της αμοιβής να στερείται Α.Φ.Μ., τότε αναγράφεται ο αριθμός ταυτότητάς του».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 6 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το Ν. 4337/2015, «Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

....

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης

καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από δεκατέσσερις χιλιάδες εξακόσια εβδομήντα τρία (14.673) ευρώ ανά κατάσταση.[...]

....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1010/12.1.2000 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2753/1999, που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.», οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι «Σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. ή εκπρόθεσμης υποβολής τους μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, επιβάλλεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας τρία (3), εφόσον οι παραλείψεις αυτές αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας ανά κατάσταση προμηθευτών - πελατών πάνω από πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δρχ. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρισης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρισης αξίας, εφόσον οι παραλείψεις ή οι ανακρίβειες αυτές αφορούν μεγέθη επίσης συνολικής αξίας πάνω από πέντε εκατομμύρια (5.000.000)».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, αμοιβές συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € που κατέβαλε κατά τη χρήση 2012 σε μη επιτηδευματίες (Αποδείξεις Δαπανών), ήτοι ποσό που αντιστοιχεί σε 6.815.000 δρχ.

Επειδή ο έλεγχος, επέβαλε καταρχήν πρόστιμο ποσού 1.800,00 €, το οποίο στη συνέχεια περιορίστηκε στο 1/3 αυτού, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7, παρ. 3 (ζ') του Ν. 4337/2015, ανερχόμενο εν τέλει στο ποσό των 600,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η διαπραχθείσα παράβαση εμπίπτει πράγματι στην περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβάλλεται καταρχήν πρόστιμο ίσο με 1.800,00 € (=3 * 600,00 €), το οποίο, περιοριζόμενο στο 1/3 αυτού, ανέρχεται σε 600,00 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **11/11/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και την τροποποίησή της σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **800,00 €** (=200,00 + 600,00)

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.