



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 03-01-2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **4**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Θεσ/νική

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 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. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά: α) της με αριθμό/17-06-2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, β) της με αρ. /17-06-

2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58^A του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 17-10-2015 έως 31-12-2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Τα υπ' αριθμ. πρωτ. 121144 ΕΙ 2021 ΕΜΠ /12-03-2021 και 129311 ΕΙ 2021 ΕΜΠ /9-4-2021 Συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντα.

8. 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 του προσφεύγοντα, 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 του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 01.01.2015 - 16.10.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **13.250,00€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 53 περιπτώσεις κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 1,5,12, και αρ. 13 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του αρ. 54§10' & αρ. 54§2γ' του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ήτοι 250,00€ για κάθε περίπτωση. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 13.250,00€, ήτοι 53 περιπτώσεις Χ 250,00€.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 17.10.2015 - 31.12.2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με **289,80€** επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

- Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη λιανικών συναλλαγών) σε είκοσι (20) περιπτώσεις από 17.10.2015 έως 31.12.2015 από χειρόγραφο στέλεχος, για παροχή υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 2.520,00€ (πλέον ΦΠΑ 579,60€), κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 1,5,12 & 13 του ν. 4308/2014 και το αρ. 13 του ν. 4174/2013. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του αρ. 58^A του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, ήτοι το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε

από τα μη εκδοθέντα στοιχεία. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 289,80€, ήτοι το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, δηλαδή $579,60\text{€} \times 50\% = 289,80\text{€}$.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η Προϊσταμένη της ..ΔΟΥεξέδωσε τη με αριθ./2019 εντολή ελέγχου, με την οποία ανατέθηκε ο μερικός έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Από τη Δ.Ο.Υ. στάλθηκαν στις 23.01.2020: α) η με αρ. πρωτ.:/2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και β) η υπ' αριθ. πρωτ./23-01-2020 Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων-στοιχείων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα ζητούμενα στοιχεία και βιβλία.

Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε ο προσφεύγων σε αντιπαραβολή με τα τηρηθέντα βιβλία και τα εκδοθέντα παραστατικά, προέκυψαν πιστώσεις τις οποίες ο έλεγχος δεν μπόρεσε να συσχετίσει με την επαγγελματική δραστηριότητα του ιδίου, ούτε της συζύγου του και για αυτό στάλθηκε η αίτηση παροχής πληροφοριών με αρ. πρωτ./2020 άρθρο 14 του Ν.4172/2013 ζητώντας από τον προσφεύγοντα ενημέρωση για την αιτία και την πηγή προέλευσης των πιστώσεων αυτών.

Στις 16.02.2021 ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2021 Υπόμνημα παρέχοντας εξηγήσεις, τις οποίες ο έλεγχος αποδέχτηκε, για το μεγαλύτερο μέρος των τραπεζικών κινήσεων που του ζητήθηκαν, εκτός από το ποσό των **31.936,19€** που το χαρακτήρισε ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Επιπλέον, με το υπ. αριθμ. πρωτ.:/2021 έγγραφο προς τον Δικηγορικό Σύλλογο Θεσ/νίκης, ζητήθηκε από τον έλεγχο αναλυτική κατάσταση των παραστάσεων που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος. Από τον έλεγχο αυτών των καταστάσεων, σε αντιπαραβολή με τα τηρηθέντα βιβλία και τα εκδοθέντα παραστατικά, προέκυψαν συνολικά 73 περιπτώσεις συνολικής αξίας **10.776,00€** πλέον Φ.Π.Α. **2.478,48€**, για τις οποίες ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε απόδειξη παροχής υπηρεσιών για παραστάσεις που πραγματοποίησε στο Δικαστικό Μέγαρο Θεσσαλονίκης.

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον ελεγχόμενο στις **12/05/2021** με το υπ. αριθ. .../13-04-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Προστίμων, όπως ορίζει το άρθρο 28 παρ.1 του Ν 4174/2013, προκειμένου να προσέλθει εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση και να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε στοιχείο.

Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος προέβη στην έκδοση, των Πράξεων Επιβολής Προστίμων των άρθρων 54 & 58Α του Ν.4174/2013.

Βάσει των ανωτέρω συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου ΕΛΠ-ΚΦΔ κατά εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να επανεξετασθεί η κρίση του ελέγχου και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, όφειλε η Διοίκηση κατόπιν σύγκρισης των επιμέρους ρυθμίσεων, να εφαρμόσει και για την περίοδο 01/01/2015-16/10/2015 τη διάταξη του αρ. 58^Α §1 ν. 4174/2013 ως ευνοϊκότερη.
2. Επικουρικά σε σχέση με τον ανωτέρω εκτεθέντα πρώτο ισχυρισμό, θα έπρεπε στην περίπτωση του να εφαρμοστεί από τη Διοίκηση και στις 73 παραβάσεις αναδρομικά ως ευνοϊκότερη η διάταξη του αρ. 54§1 η' και 54§2 περ. ε' του ν.4174/2013, ήτοι ένα ενιαίο πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015, ορίζεται ότι: «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.**

Ενώ στην περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «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 δ) πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα.**».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015, 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 και μετά), **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...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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με τον ν. 4337/2015 και ισχύει από 17/10/2015 και μετά: « 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 άρθρο 58Α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου.

Επειδή η αρχή της **αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης** αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας, οι οποίες όμως δεσμεύουν το νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο.

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με*

βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Επειδή, περαιτέρω η αρχή της ευνοϊκότερης κύρωσης δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων, είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣΤΕ 4159/2009 επταμ., ΣΤΕ 2031/2013), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιώδους διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., ΣΤΕ 2402/2016 Δεκ μειζ. Συνθ. 11.3.2008, Jager, C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83).

Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς, ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. Επιπλέον η εν λόγω αρχή, δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιώδους διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς.

Επειδή περαιτέρω, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση επαγγελματικών στοιχείων, έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, τιμωρούμενες με το αρ. 58^A του ν. 4174/2013 και έτσι

στο εξής το ύψος του προστίμου συνδέεται πλέον με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων. Με τα δεδομένα αυτά, οι προαναφερθείσες καταργητικές των προστίμων διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων, συνδέονται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου, ουσιαστικής διαφορετικού νομοθετικού καθεστώτος, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην ειδικότερη περίπτωση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος. (ΣΤΕ 2961/2019).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. η' και 54§2 περ. ε' 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) ...η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 : «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](#).[...]

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

3. Με την [παράγραφο 8 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#) προστέθηκε νέο [άρθρο 58Α](#) αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. [4337/2015](#)) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα ([άρθρο 58Α παρ. 1](#)).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

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:

Παραδείγματα

1. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 25.10.2015, σε επιχείρηση, η οποία αν και ήταν υπόχρεη σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, τηρούσε απλογραφικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί δέκα (10) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών. Στην περίπτωση αυτή, για τη μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων (πλήρη λογιστικά πρότυπα), καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#) και επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ. Για τη μη έκδοση δέκα τιμολογίων καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης 1 του άρθρου 58Α και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του ΦΠΑ που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα τιμολόγια, δηλαδή του ΦΠΑ που θα είχε αναγραφεί επ' αυτών αν είχαν εκδοθεί νομίμως.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς, διότι η παράβαση του αρ. 54§1 περ. η' αφορά τελείως διαφορετική παράβαση από αυτήν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, συνεπώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί όταν υπάρχει η ειδικότερη διάταξη του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται καθολικά για τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

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

1. Με την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 01.01.2015-16.10.2015: 13.250,00€
2. Με την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^A του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015: 289,80€

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.