



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

Καλλιθέα, 18.03.2022

Αριθμός Απόφασης: 840

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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

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

3. Την υπ' αριθμόν 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/18.11.2021 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου αρ. 58Α παρ.1 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και η από 06.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

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

Επί της με αρ. πρωτ. /18.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 6.032,25€, λόγω 1^{ης} υποτροπής εντός πενταετίας, για το φορολογικό έτος 2019, επειδή διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ανακριβώς κατά το χρονικό διάστημα από 01.01.2019 έως 31.12.2019 τριακόσια δεκαεννέα (319) φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 12.213,40€ αντί του ορθού 43.380,00€, ήτοι συνολική αποκρυβείσα αξία 31.166,60€ η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 25.134,35€ πλέον Φ.Π.Α. 6.032,25€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12,13 των ΕΛΠ σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1003/31.12.2014 και των οικ. Α30116/1324/03-05-2019, Α61583/2723/20-08-2019 και Α32546/1683/05-06-2020 κοινών υπουργικών αποφάσεων. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 06.09.2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Ιστορικό

Στις 01.08.2020 ημέρα της εβδομάδος Σάββατο διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος σε πάσης φύσεως επιχειρήσεις στην, βάσει της με αριθ./...../2020 εντολής ελέγχου και διαπιστώθηκαν τα εξής: Περί ώρα 12:30 και ενώ οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής βρισκόντουσαν με το όχημα σταθμευμένο κοντά στο λιμάνι της σταμάτησε μπροστά τους το με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. και αποβίβασε οκτώ (8) άτομα. Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής σταμάτησαν τους επιβαίνοντες παρουσία του οδηγού του οχήματος και αφού δήλωσαν την ιδιότητά τους, επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου, ρωτήσανε ποια ήταν η διαδρομή τους και ζητήθηκε να επιδειχθεί το φορολογικό στοιχείο αξίας για την μεταφορά τους. Οι εν λόγω επιβάτες δήλωσαν ότι επιβιβάστηκαν στην και με ενδιάμεση στάση στις κατέληξαν στην για φαγητό και μετά επιστροφή στην Για την αξία όλης της διαδρομής κατέβαλαν το ποσό των 320,00€ αλλά δεν είχαν λάβει το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο. Από τον οδηγό του οχήματος ζητήθηκε να επιδειχθεί η άδεια οδήγησης και η άδεια κυκλοφορίας του εν λόγω οχήματος. Από τα ανωτέρω έγγραφα προέκυψε ότι το μεταφορικό μέσο με αριθμό κυκλοφορίας είναι Ε.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ενοικίασης αυτοκινήτων και οδηγός του οχήματος ήταν ο με Α.Φ.Μ. Στη συνέχεια ζητήθηκε η έγγραφη σύμβαση, βάσει της ΚΥΑ Α 50427/2440/2018, που είχε συνάψει ο προσφεύγων με τους επιβαίνοντες για την εκτέλεση της συγκεκριμένης μεταφοράς. Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας 320,00€ για την ανωτέρω μεταφορά και καταλογίσθηκε σχετική παράβαση με το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) — Κλήση προς Ακρόαση και τον με αριθ./2020 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, για τα οποία συντάχθηκε και διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωριστή έκθεση ελέγχου. Εντός του οχήματος βρέθηκαν τρεις συμβάσεις μίσθωσης Ε.Ι.Χ. με ημερομηνία κατάρτισης 24/07/2020, 24/07/2020 και 22/07/2020 αντίστοιχα, συνολικού χρόνου μίσθωσης τριών (3) ωρών έκαστη, οι οποίες κατασχέθηκαν με την με αριθ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης. Προκειμένου να διερευνηθεί η έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων για τις εν λόγω συμβάσεις επιδόθηκε η με αριθ./2020 Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων της οντότητας. Στις 30/03/2021 ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων προσκόμισε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία, τα οποία ελέγχθηκαν βάσει της με αριθ./...../2021 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και μεταξύ

άλλων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων από τον Μάιο του έτους 2019 έως τον Οκτώβριο του έτους 2020 είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων που οι αξίες τους δεν συνάδουν με το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα που εκμισθώνονται με οδηγό, όπως αυτό έχει ορισθεί με υπουργικές αποφάσεις. Συνεπώς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ.) και συγκεκριμένα: α) Στο φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε τριακόσια δέκα εννέα (319) φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 12.213,40€ αντί του ορθού 43.380,00€, ήτοι συνολική αποκρυβείσα αξία 31.166,60€, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 25.134,35€ πλέον ΦΠΑ 6.032,25€ και β) στο φορολογικό έτος 2020 εξέδωσε εβδομήντα τέσσερα (74) φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 2.644,45€ αντί του ορθού 6.620,00€, ήτοι συνολική αποκρυβείσα αξία 3.975,55€, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 3.206,09€ πλέον ΦΠΑ 769,46€. Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) — Κλήση προς Ακρόαση και τον με αριθ./2021 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., κατέθεσε τις με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφες απόψεις, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και εν συνεχεία συντάχθηκε η από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και εκδόθηκε η με αριθμ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

- 1) Πλημμελής αιτιολόγηση της επιβολής του προστίμου. Δεν αιτιολογείται από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ότι αφορούν συμβάσεις ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών ή συμβάσεις με ελάχιστη διάρκεια (30) λεπτών. Αναιτιολόγητα ο έλεγχος έκρινε ότι όλα τα εκδοθέντα ΤΠΥ/ΑΠΥ αφορούν αποκλειστικά και μόνο συμβάσεις διάρκειας τριών (3) ωρών και το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης να είναι 180 ή 90 ευρώ.
- 2) Την ίδια ημέρα εξέδιδε για τον ίδιο πελάτη διαφορετικά ΤΠΥ/ΑΠΥ ενώ θα μπορούσε να εκδώσει ένα ΤΠΥ/ΑΠΥ το οποίο θα κάλυπτε τις ανωτέρω προϋποθέσεις για το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης.
- 3) Δεν είχε δόλο να αποκρύψει εισόδημα.
- 4) Η ατομική του επιχείρηση δεν θα είχε υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, αν εξέδιδε αποδείξεις με μεγαλύτερα ποσά, καθώς θα συμψηφιζόταν το ΦΠΑ των αποδείξεων είσπραξης με το Φ.Π.Α. των εξόδων της επιχείρησης του.
- 5) Λαμβάνοντας υπόψη την αρχή της επιείκειας και της αναλογικότητας να μειωθεί το πρόστιμο της προσβαλλόμενης πράξης από το ποσό των 6.032,25€ (αποκρυβείσα αξία Φ.Π.Α. 6.032,25€ x 100%, λόγω 1^{ης} υποτροπής), στο μικρότερο δυνατό ποσό ή διαφορετικά στο ποσό των 3.400,85€ όπως προσδιορίστηκε κατά τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, στον οποίο δεν είχε ληφθεί υπόψη ότι ήταν υπότροπος. Επιπλέον, η πρώτη παράβαση σημειώθηκε την 12.05.2021 και οφειλόταν σε υπαιτιότητα υπαλλήλου του και όχι του ίδιου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«... 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. ...

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 «Χρόνος Έκδοσης τιμολογίου» του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. ...

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) ...

β) ...

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών» του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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 το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) ...

β) ...

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»:

«...»

Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Παράγραφος 1

13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].

...

13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.

...»

Επειδή στην Κοινή Υπουργική Απόφαση 15732/2012 «Όροι και προϋποθέσεις εκμίσθωσης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων με οδηγό από τουριστικά γραφεία, γραφεία ενοικιάσεως αυτοκινήτων και εταιρείες και συνεταιρισμούς Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων». (ΦΕΚ Β΄ 3053/18.11.2012):

«Ορίζουμε τους όρους και τις προϋποθέσεις εκμίσθωσης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης (Ε.Ι.Χ.) αυτοκινήτων με οδηγό κατά την περ. 1 της υποπαρ. Η2 του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012

(ΦΕΚ 222/12112012/Α), από τα τουριστικά γραφεία και τις επιχειρήσεις ενοικιάσεως αυτοκινήτων, όπως ορίζονται στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 2 του ν. 2160/1993 και από τις εταιρείες και συνεταιρισμούς Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 3109/2003 (Α' 38) και το άρθρο 87 του ν.4070/2012 (Α' 82) ως εξής:

...

2.Τα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα της παραπάνω παραγράφου εκμισθώνονται με ολική μίσθωση μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας δώδεκα (12) ωρών απαγορευμένης της μεταφοράς επιβατών με κόμιστρο.

...»

Επειδή στην με αριθμ. οικ. Α 30116/1324/3-5-2019 «Τροποποίηση της 15732/13.11.2012 (Β' 3053) κοινής υπουργικής απόφασης με θέμα: «Όροι και προϋποθέσεις εκμίσθωσης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων με οδηγό από τουριστικά γραφεία, γραφεία ενοικιάσεως αυτοκινήτων και εταιρείες και συνεταιρισμούς Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων»» (ΦΕΚ Β' 1500/03-05-2019 και ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΦΕΚ Β' 1550/07-05-2019):

« ... 3. Αντικαθίσταται η παρ. 2 της 15732/13.11.2012 (Β'3053) κοινής υπουργικής απόφασης, ως εξής: «Τα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα της παραπάνω παραγράφου εκμισθώνονται με ολική μίσθωση μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών απαγορευμένης της μεταφοράς επιβατών με κόμιστρο. Ειδικά για τα νησιά της χώρας, πλην των νησιών Κρήτης και Εύβοιας, η ελάχιστη διάρκεια της σύμβασης ολικής εκμίσθωσης με οδηγό μέσω προκρατήσεως ορίζεται σε μισή ώρα για την περίοδο από το μήνα Μάιο έως και το μήνα Αύγουστο, τηρούμενης της υποχρέωσης του άρθρου 20 του ν. 4530/2018».

...5. Προστίθεται στην υπ' αριθμ. 15732/13.11.2012 (Β' 3053) κοινή υπουργική απόφαση νέα παράγραφος 11, ως εξής:

«11. Το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που εκμισθώνονται, με οδηγό, ολικώς μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών ορίζεται στα εκατόν ογδόντα ευρώ (180 €).

Αντιστοίχως, το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης με σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριάντα λεπτών (30'), ορίζεται στα ογδόντα ευρώ (80 €).»

Επειδή στην με αριθμ. οικ. Α 61583/2723/2019 «Τροποποίηση της 15732/13.11.2012 (ΦΕΚΒ'/3053) κοινής υπουργικής απόφασης με θέμα: «Όροι και προϋποθέσεις εκμίσθωσης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων με οδηγό από τουριστικά γραφεία, γραφεία ενοικιάσεως αυτοκινήτων και εταιρείες και συνεταιρισμούς Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων», όπως ισχύει»:

«1. Αντικαθίσταται η παρ. 11 της υπ' αριθμ. 15732/13.11.2012 (Β' 3053) κοινή υπουργική απόφαση, όπως προστέθηκε με την παρ. 5 της υπ' αριθμ. οικ Α 30116/1324/03-05-2019 (ΦΕΚ Β'/1500 με τη διόρθωση σφάλματος στο ΦΕΚ Β'/1550), ως εξής:

«11. Το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που εκμισθώνονται, με οδηγό, ολικώς μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών ορίζεται στα ενενήντα ευρώ (90 €). Αντιστοίχως, το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης με σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριάντα λεπτών (30'), ορίζεται στα σαράντα ευρώ (40 €).»

Επειδή στην με αριθμ. οικ. Α 32546/1683/2020 (ΦΕΚ 2200/Β/6-5-2020) «Καθορισμός του ελάχιστου τιμήματος μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που εκμισθώνονται, με οδηγό, ολικώς

μέσω προκρατήσεως, κατά το χρονικό διάστημα από 01.06.2020 έως 31.10.2020 συνεπεία της μείωσης του συντελεστή Φ.Π.Α. από 24% σε 13% για συγκεκριμένες υπηρεσίες.»:

«Κατά το χρονικό διάστημα από 01.06.2020 έως 31.10.2020 καθορίζεται, συνεπεία της μείωσης του συντελεστή Φ.Π.Α. σε 13% για συγκεκριμένες υπηρεσίες, το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Επιβατηγά Ιδιωτικής Χρήσης (Ε.Ι.Χ.) αυτοκίνητα που εκμισθώνονται, με οδηγό, ολικώς μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών στα ογδόντα δύο ευρώ (82 €). Αντιστοίχως, το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης με σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριάντα λεπτών (30'), ορίζεται στα τριάντα έξι ευρώ (36 €)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό

Επειδή στις 30.03.2021 ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων στη με αριθ./2020 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, προσκόμισε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία, τα οποία ελέγχθηκαν βάσει της με αριθ./...../2021 εντολής του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«Πρόκειται για οντότητα που λειτουργεί με τη μορφή ατομικής επιχείρησης παροχής υπηρεσιών ενοικίασης αυτοκινήτων με το διακριτικό τίτλο «.....».

Με την με αριθ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης, όπως έχουμε αναφέρει και ανωτέρω, κατασχέθηκαν τρεις συμβάσεις μίσθωσης Ε.Ι.Χ. με οδηγό τον, οι οποίες φέρουν τα ακόλουθα στοιχεία: α) Ημερομηνία Κατάρτισης: 24/07/2020, Συνολικός χρόνος μίσθωσης: 3 ώρες, Ημερομηνία έναρξης: 26/07/2020, ημερομηνία λήξης: 26/07/2020, ώρα έναρξης: 11:00, ώρα λήξης: 14:00, Σημείο επιβίβασης:, Μισθωτής:, β) Ημερομηνία κατάρτισης: 24/07/2020, Συνολικός χρόνος μίσθωσης: 3 ώρες, Ημερομηνία έναρξης: 26/07/2020, Ημερομηνία λήξης: 26/07/2020, Ώρα έναρξης: 20:30, Ώρα λήξης: 23:30, Σημείο επιβίβασης:, Μισθωτής: και γ) Ημερομηνία Κατάρτισης: 22/07/2020, Συνολικός χρόνος μίσθωσης: 3 ώρες, Ημερομηνία έναρξης: 24/07/2020, Ημερομηνία λήξης: 24/07/2020, Ώρα έναρξης: 14:00, Ώρα λήξης: 17:00, Σημείο επιβίβασης:, Μισθωτής:

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ανωτέρω στοιχείων με τα παραστατικά εσόδων της ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκε ότι για τις ανωτέρω μισθώσεις Ε.Ι.Χ. με οδηγό εκδόθηκαν οι με αριθ./2020,/2020 και/2020 αντίστοιχα αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας 82,00€ έκαστη και με αιτιολογία: ενοικίαση αυτοκινήτου με οδηγό. Πέραν των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος από τον Μάιο του έτους 2019 έως τον Οκτώβριο του έτους 2020 είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων που οι αξίες τους δεν συνάδουν με το

ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα που εκμισθώνονται με οδηγό, όπως αυτό έχει ορισθεί με υπουργικές αποφάσεις.»

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 3 έως και 11 περιγράφονται αναλυτικά τα φορολογικά στοιχεία με τις αξίες που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα και οι αξίες βάσει ΦΕΚ που ίσχυαν το ίδιο χρονικό διάστημα. Επιπλέον, στις σελίδες 11 έως και 12 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου περιγράφονται οι αποφάσεις στις οποίες καθοριζόταν για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που εκμισθώνονται με οδηγό, ολικώς μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι: «Διευκρινίζεται εδώ ότι με την με αριθ. 15732/13-11-2012 (ΦΕΚ Β' 3053) κοινή υπουργική απόφαση καθορίστηκαν οι όροι και οι προϋποθέσεις εκμίσθωσης επιβατηγών ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων με οδηγό από τουριστικά γραφεία, γραφεία ενοικιάσεως αυτοκινήτων και εταιρείες και συνεταιρισμούς Επιβατηγών Δημόσιας Χρήσης αυτοκινήτων. Στη συνέχεια με την με αριθ. οικ. Α 30116/1324/03-05-2019 απόφαση το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης για τα Ε.Ι.Χ. οχήματα που εκμισθώνονται, με οδηγό, ολικώς μέσω προκρατήσεως με αντίστοιχη σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών ορίστηκε στα εκατόν ογδόντα ευρώ (180€), όπως δημοσιεύθηκε μετά τη διόρθωση σφάλματος στο ΦΕΚ 1550 Β'/07-05-2019. Το εν λόγω ποσό από 02/09/2019 μειώθηκε στα 90€ με την με αριθ. οικ. Α 61583/2723/20-08-2019 (ΦΕΚ Β' 3377/02-09-2019) απόφαση. Για το χρονικό διάστημα από 01/06/2020 έως 31/10/2020, συνεπεία της μείωσης του συντελεστή ΦΠΑ από 24% σε 13%, το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης ορίστηκε στα 82€ με την με αριθ. οικ. Α 32546/1683/05-06-2020 απόφαση (ΦΕΚ Β' 2200/06-06-2020).»

Επειδή ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ.) και συγκεκριμένα: α) Στο φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε τριακόσια δέκα εννέα (319) φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 12.213,40€ αντί του ορθού 43.380,00€, ήτοι συνολική αποκρυσθαίνουσα αξία 31.166,60€, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 25.134,35€ πλέον ΦΠΑ 6.032,25€ και β) στο φορολογικό έτος 2020 εξέδωσε εβδομήντα τέσσερα (74) φορολογικά στοιχεία με συνολική αξία 2.644,45€ αντί του ορθού 6.620,00€, ήτοι συνολική αποκρυσθαίνουσα αξία 3.975,55€, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 3.206,09€ πλέον ΦΠΑ 769,46€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των οικ. Α 30116/1324/03-05-2019, οικ. Α 61583/2723/20-08-2019 και οικ. Α 32546/1683/05-06-2020 κοινών υπουργικών αποφάσεων. Εν συνεχεία συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) Κλήση προς ακρόαση και ο με αριθ./2021 Προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., κατέθεσε τις με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφες απόψεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου τόσο ο πρώτος όσο και ο δεύτερος ισχυρισμός της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής είχαν προβληθεί και στις με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφες απόψεις του προσφεύγοντα. Ειδικότερα, στην εν λόγω έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι: «...Στο εν λόγω έγγραφο ο ελεγχόμενος εκφράζει τις απόψεις του ισχυριζόμενος ότι τόσο η πράξη επιβολής προστίμου όσο και το σημείωμα διαπιστώσεων δεν είναι πλήρως αιτιολογημένα. Αναφερόμενος σε φορολογικές και νομικές διατάξεις και κυρίως σε αποφάσεις του ΣΤΕ ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία για την επιβολή του προστίμου δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής αλλά γενική και

αόριστη. Ως προς τους ισχυρισμούς και τις αιτιάσεις που αναφέρει ο ελεγχόμενος στο έγγραφο που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας ο έλεγχος αντιπαραθέτει τα εξής: Είναι αβάσιμοι και αόριστοι οι ισχυρισμοί του διότι: α) Η εκμίσθωση Ε.Ι.Χ. οχήματος με οδηγό γίνεται με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην με αριθ. 15732/18-11-2012 κοινή υπουργική απόφαση. Με τροποποιήσεις αυτής της απόφασης καθιερώθηκε η σύμβαση ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών ή τριάντα λεπτών (30') για τα νησιά καθώς και το ελάχιστο τίμημα της σύμβασης. β) Με την επίδοση του σημειώματος ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου επιδόθηκε κατάσταση με τις ελάχιστες τιμές που έχουν ορισθεί βάσει ΦΕΚ και τις συγκεκριμένες μεταφορές για τις οποίες επιβλήθηκε το πρόστιμο. γ) Δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο για τις εν λόγω μεταφορές, από το οποίο να προκύπτει ότι δεν πρόκειται για συμβάσεις ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών. δ) Στη σελίδα 5 του εγγράφου του αναφέρει χαρακτηριστικά: «Επίσης η Υπηρεσία σας δεν έλαβε υπόψη και τα παρακάτω στοιχεία: Ότι την ίδια ημερομηνία εξέδιδα για τον ίδιο πελάτη διαφορετικά ΤΠΥ/ΑΠΥ ενώ θα μπορούσα να εκδώσω ένα ΤΠΥ/ΑΠΥ, το οποίο θα κάλυπτε τις ανωτέρω προϋποθέσεις για το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης. ...». Αυτό από μόνο του αποδεικνύει ότι πρόκειται για συμβάσεις ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών διαφορετικά θα είχε συνάψει σύμβαση μακροχρόνιας διάρκειας, όπως είθισται στην αγορά για τέτοιου είδους συναλλαγές μεταξύ ξενοδοχείων και τουριστικών γραφείων προκειμένου τα ξενοδοχεία να εξυπηρετήσουν τους πελάτες τους για τη μεταφορά τους από και προς τα αεροδρόμια ή τα λιμάνια.»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κανένα στοιχείο, όσον αφορά τις διαπιστωθείσες διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων ΤΠΥ/ΑΠΥ και των αξιών βάσει ΦΕΚ που ίσχυαν για το κρινόμενο χρονικό διάστημα, από το οποίο να προκύπτει ότι: α) δεν αφορούν συμβάσεις ελάχιστης διάρκειας τριών (3) ωρών και β) την ίδια ημερομηνία εξέδιδε για τον ίδιο πελάτη διαφορετικά ΤΠΥ/ΑΠΥ ενώ θα μπορούσε να εκδώσει ένα ΤΠΥ/ΑΠΥ, το οποίο θα κάλυπτε τις ανωτέρω προϋποθέσεις για το ελάχιστο τίμημα της μίσθωσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο Ισχυρισμό

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 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, η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5ο Ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παρ. 1 του ν.4410/ 3-8-2016, ορίζεται ότι:

«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 πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1112/25.07.2016 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013, σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας:

«Κοινοποιούμε τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του ανωτέρω σχεδίου νόμου, αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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 πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, μέσω του συστήματος taxis προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματική δραστηριότητας του προσφεύγοντα είναι: «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΦΡΩΝ ΜΗΧΑΝΟΚΙΝΗΤΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ». Επιπλέον, στις δευτερεύουσες επιχειρηματικές δραστηριότητες του προσφεύγοντα μεταξύ άλλων περιλαμβάνεται και η εν λόγω δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΒΑΤΗΓΩΝ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΜΕ ΟΔΗΓΟ»

Επειδή, μέσω του συστήματος taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' Κατηγορίας) και υποχρεούται σε έκδοση τιμολογίων πώλησης και στοιχείων λιανικής πώλησης σύμφωνα με τα άρθρα 8 και 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προέκυψε ότι για την ίδια επιχείρηση έχει ήδη εκδοθεί η με αριθ./2021 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας. Ειδικότερα, σε βάρος του προσφεύγοντα εκδόθηκε η ακόλουθη πράξη: με αριθ./2021 (Α/Α/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4174/201 με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο 250,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι σε επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Αττικής/Α' Υποδιεύθυνση την 01.08.2020, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου (αξία συναλλαγής 320,00€, αξία Φ.Π.Α. 61,94€) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.. Επιπλέον, κατά τον ως άνω επιτόπιο έλεγχο κατασχέθηκαν τρεις συμβάσεις μίσθωσης Ε.Ι.Χ. με ημερομηνία κατάρτισης 24/07/2020, 24/07/2020 και 22/07/2020 οι οποίες κατασχέθηκαν με την με αριθ./2020 Έκθεση Κατάσχεσης. Προκειμένου να διερευνηθεί η έκδοση των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων για τις εν λόγω συμβάσεις επιδόθηκε η με αριθ./2020 Πρόσκληση για διάθεση των λογιστικών αρχείων της οντότητας. Στις 30.03.2021 ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω πρόσκληση προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία, τα οποία ελέγχθηκαν βάσει της με αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου.

Ακολούθως, με την υπ' αριθ./2021 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, η οποία εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 06.09.2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής/ Α' Υποδιεύθυνση, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου, σε εκτέλεση της, ως άνω, υπ' αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ν.4174/2013, καθώς για το διάστημα από 01.01.2019 έως

31.12.2019 διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση τριακοσίων δεκαεννέα (319) φορολογικών στοιχείων, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης. Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης των υπό κρίση παραβάσεων (01.01.2019-31.12.2019) είναι προγενέστερος του χρόνου της έκδοσης της αρχικής πράξης (01.04.2021) και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 18.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 ν.4174/2013 της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, για το φορολογικό έτος 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 με αριθμ. /2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, για το φορολογικό έτος 2019:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	6.032,25€ (ΦΠΑ 6.032,25€χ100%)	3.016,13€ (ΦΠΑ 6.032,25€χ50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο 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.