



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/6/2020

Αριθμός απόφασης: 1102

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 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 εξουσιοδότηση υπογραφής>>.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με Α.Φ.Μ. και με επαγγελματική έδρα στην, στην οδό αρ., κατά : α) της υπ' αρ. /..... /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ. γ' ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αρ. /..... /2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου Επιβολής Προστίμου άρθρου 54§§ 1 περ. θ' και 2 περ. γ, ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και γ) της υπ' αρ. /..... /2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 §§ 1 περ. θ', 2 περ. γ' και 3 φορολογικού έτους 2015 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις με αριθ.: α) /..... /2019 , φορολογικού έτους 2014, β) /..... /2019 φορολογικού έτους 2015 και γ) /..... /2019 φορολογικού έτους 2015, Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καθώς και τις: α) με ημερομηνία θεώρησης 4/4/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και β) με ημερομηνία θεώρησης /..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2012, ν.2523/1997, ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ. /..... /2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.250,00 € για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παραγράφου 1 περ. θ' του ιδίου άρθρου και νόμου και του άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014

Οι παραβάσεις αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα πέντε (5) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.730,50 ευρώ για παρασχεθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες εύρεσης εργασίας σε ισάριθμους πελάτες της.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 4/4/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Β) Με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 € για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παραγράφου 1 περ. θ' του ιδίου άρθρου και νόμου και του άρθρου 7 παρ.1 του Ν. 4093/2012.

Οι παραβάσεις αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα διακοσίων οκτώ (208) Α.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 55.612,25 ευρώ για παρασχεθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες εύρεσης εργασίας σε πελάτες της.

Γ) Με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 €, ως υπότροπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' και 3 του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παραγράφου 1 περ. θ' του ιδίου άρθρου και νόμου και του άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014. Από το επιβληθέν πρόστιμο, όπως αναφέρεται στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκαν 30.000,00 € στο φορολογικό έτος 2015 και 30.000,00 € στο φορολογικό έτος 2014.

Οι παραβάσεις αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα διακοσίων σαράντα δύο (242) Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 55.551,50,00 ευρώ για παρασχεθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες εύρεσης εργασίας σε πελάτες της.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2019 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2012, ν.2523/1997, ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν των 4423/2019 και 4424/2019 εντολών ελέγχου και αφορά σε επεξεργασία κατεσχθέντων (βιβλίων-στοιχείων-αρχείων -εγγράφων), σε συνδυασμό με την επεξεργασία τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας ύστερα από άρση του τραπεζικού απορρήτου

Η κατάσχεση των ως άνω επισήμων και ανεπισήμων (βιβλίων-στοιχείων-εγγράφων) έγινε από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κατά την ημέρα του αρχικού ελέγχου, την 14/12/2015, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας .

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών «δραστηριότητες γραφείων εύρεσης εργασίας» διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής βάσει της υπ' αρ./2015 εντολής ελέγχου.

Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκαν, μεταξύ άλλων, με την υπ' αριθμ./2015 έκθεση κατάσχεσης δύο ημερολόγια (ανεπίσημα) με συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Η επεξεργασία των κατασχθέντων έγινε σε δύο φάσεις και συγκεκριμένα:

Α) Έγινε επεξεργασία και αντιπαραβολικός έλεγχος **μέρους των κατασχεθέντων** με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου και διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα πέντε (5) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.730,50 ευρώ για παρασχεθείσες από την προσφεύγουσα υπηρεσίες εύρεσης εργασίας σε ισάριθμους πελάτες της. Για τις παραβάσεις αυτές συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 4/4/2016 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου - Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.250,00 €.

Β) Επίσης κατασχέθηκαν με την/2016 έκθεση κατάσχεσης και τα βιβλία εσόδων-εξόδων της προσφεύγουσας. Για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με τις/2015 και/2016 εκθέσεις κατάσχεσης εκδόθηκε η/2019 εντολή ελέγχου και έρευνας καθώς και η/2019 εντολή έρευνας για άρση τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας και συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2012, ν.2523/1997, ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες/...../2019 και/...../2019 πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν αμφισβητεί τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις, αλλά επειδή αυτές προέκυψαν στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ζητά να ακυρωθούν οι υπ' αρ./...../2019,/...../2019 και/...../2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και ν' αντικατασταθούν από μια μόνο Πράξη, με την οποία να κολάζονται όλες (και οι 455) παραβάσεις (μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας) που της αποδόθηκαν, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 έως και 16/10/2015, το δε συνολικό ύψος των οικείων προστίμων να μην ξεπερνά τις 30.000,00 ευρώ, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Όλες οι παραβάσεις (μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας) που της αποδόθηκαν για το χρονικό διάστημα από 1/1/2014 έως και 16/10/2015, τις οποίες και δεν αμφισβητεί, διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ενιαίου/μοναδικού φορολογικού ελέγχου (στη βάση της αυτής υπ' αρ./2015 εντολής ελέγχου και της επεξεργασίας των κατασχεθέντων με την υπ' αρ./14/12/2015 έκθεση κατάσχεσης, στοιχείων), από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Συνεπώς έπρεπε να κολαστούν, στο σύνολό τους, με μια κοινή πράξη επιβολής αυτοτελών προστίμων (κι ας αφορούν σε χρονικό διάστημα που εκτείνεται σε δύο χρήσεις), το συνολικό ύψους των οποίων δεν επιτρέπεται να ξεπερνά τις 30.000,00 ευρώ.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013, καθώς και σχετικό παράδειγμα της Ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ 1252-20/11/2015 της Α.Α.Δ.Ε.

Α) Ως προς το παραδεκτό της ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Γεν. Γραμ. Δημ. Εσόδων/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β΄ /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του των παραγράφων 1,2 και 5 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 5

Κοινοποίηση πράξεων

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3.....

4.....

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η

συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, με την με αριθμ. πρωτ./2019 (REGR/2019) συστημένη επιστολή και συνεπώς σύμφωνα με τις ίδιες ως άνω διατάξεις **η κοινοποίηση θεωρείται ότι** συντελέστηκε μετά την παρέλευση 15 ημερών από την ημέρα αποστολής, ήτοι **την 08-03-2019.**

Επειδή η υπό κρίση προσφυγή **ασκήθηκε εκπρόθεσμα την 8.1.2020**, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου.

**Ως προς τις υπ' αριθμ./...../2019 και/...../2019 προσβαλλόμενες Πράξεις
Επιβολής Προστίμου**

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 περαβάσεις 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 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 24/10/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/2012, ν.2523/1997, ν. 4308/2014 και ν. 4174/21013, της Α'Υποδ/σης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι οι παραβάσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες/...../2019 και/...../2019 πράξεις επιβολής προστίμου αφενός αφορούν παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 και πριν την ημερομηνία του ελέγχου στις 14/12/2015 και αφετέρου διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, ήτοι κατά τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο την 14/12/2015 βάσει της/2015 εντολής ελέγχου, αποτελούν δε προϊόν επεξεργασίας των κατασχεθέντων κατά την ημέρα του ως άνω ελέγχου ανεπισημών ημερολογίων της προσφεύγουσας.

Η με αρ./2019 εντολή επεξεργασίας των κατασχεθέντων καθώς και/2019 εντολή έρευνας για άρση τραπεζικού απορρήτου εκδόθηκαν αποκλειστικά για την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων κατά τον επιτόπιο έλεγχο της 14/12/2015 βάσει της/2015 εντολής ελέγχου.

Επομένως οι καταλογισθείσες για τα φορολογικά έτη 2014-2015 παραβάσεις θα έπρεπε να εξεταστούν ως ενιαίο σύνολο παραβάσεων που διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ίδιου 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, το οποίο επικαλείται και η προσφεύγουσα, 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)».

Συνεπώς κρίνεται βάσιμος και θα πρέπει να γίνει αποδεκτός ο σχετικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα λόγος.

Επειδή με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις οι διαπιστωθείσες με τις προσβαλλόμενες/...../2019 και/...../2019 πράξεις επιβολής προστίμου δεν μπορεί να θεωρηθούν εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης που διαπιστώνεται από διαφορετικό έλεγχο προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 περί υποτροπής, όπως εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος.

Και αυτό γιατί οι καταλογισθείσες με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015, λόγω των οποίων η προσφεύγουσα θεωρήθηκε υπότροπος, επίσης διαπιστώθηκαν στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου βάσει της αριθ./2015 εντολής ελέγχου κατά τον επιτόπιο έλεγχο της 14/12/2015.

Σε κάθε περίπτωση η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι δόθηκε στον παραβάτη το χρονικό περιθώριο συμμόρφωσης πριν την επιβολή της δεύτερης κύρωσης για την ίδια παράβαση, που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει (Βλ. σχετ. ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με Α.Φ.Μ. σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και συγκεκριμένα :

α) την επικύρωση της υπ' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου
β) ακύρωση της υπ' αριθμ./...../2015 φορολογικού έτους 2015
γ) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./...../2015 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 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» .

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

A) Φορολογικό έτος 2015

α) Υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54§2 παρ. 2 περ.γ : ποσό 1.250,00 €

β) Υπ' αριθμ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου

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

B) Φορολογικά έτη 2014 και 2015

Υπ' αριθμ/...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54§2 παρ. 2 περ.γ': 450 περιπτώσεις X250,00€ =112.500,00 € περιοριζόμενο στις 30.000,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.