



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 13-11-2017

Αριθμός Απόφασης:5865

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 11 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.)».

δ. 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 Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../15-06-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός & αρ., κατά της υπ'αρ.184/2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4.

Επί της με αριθμό πρωτ./15-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00 €, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Δεν εξέδωσε χίλιες εξήντα έξι (1.066) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, για τις ιατρικές υπηρεσίες που παρέσχε σε χίλιες εξήντα έξι (1.066) διαφορετικές περιπτώσεις πελατών του την φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως και 28/08/2015, συνολικής αξίας 56.270,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8 § 1, 12§1 και 13β του Ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και της ΠΟΛ. 1003/2014. Η συγκεκριμένη παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της Περίπτωσης 9β, της Υποπαραγράφου Δ2, της Παραγράφου Δ, του πρώτου άρθρου του Ν.4254/2014) και ισχύει μέχρι την δημοσίευση του Ν.4337/2015 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ήτοι $1.066,00 * 250 € = 266.500,00 €$. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 30.000,00 €.
2. Εξέδωσε ανακριβώς εκατόν είκοσι (120) Α.Π.Υ. σε εκατόν είκοσι (120) διαφορετικές περιπτώσεις πελατών του την φορολογική περίοδο από 01/01/2015 έως 28/08/2015, συνολικής αξίας 4.270,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§1, 13§β του Ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π. και της ΠΟΛ.1003/2014. Η συγκεκριμένη παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. θ' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της Περίπτωσης 9β, της Υποπαραγράφου Δ2, της Παραγράφου Δ, του πρώτου άρθρου του Ν.4254/2014) και ισχύει μέχρι την δημοσίευση του Ν.4337/2015 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 30.000,00 €. ήτοι $120 * 250 € = 30.000,00 €$.

Οι ως άνω παραβάσεις διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου συνεπεία της με αρ./2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Η' τμήματος της Β' Υποδ/σης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την επεξεργασία των κατασχεμένων με την υπ' αρ./2015 Έκθεση Κατάσχεσης και για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/201 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Κατόπιν διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου φορολογικού έλεγχου για την διακρίβωση της ορθής εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Γ1.) και Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ), στην περιοχή της πόλης της Ρόδου στις 28/08/2015, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγων – ιατρό , κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί μία (1) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών ή κάποιο άλλο φορολογικό στοιχείο σε πελάτη,

αξίας 50,00€, για τις ιατρικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο ανήλικο παιδί που συνόδευε, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8§1,12§1 και 13β, Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και της ΠΟΛ.1003/2014. Για τον λόγο αυτό εκδόθηκε το υπ' αριθμό/2015 Σ.Δ.Ε.(Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου) το οποίο επιδόθηκε στον προσφεύγων, μαζί με την υπ' αριθμό/2015 Κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999 Για την παράβαση αυτή συντάχθηκε χωριστή έκθεση ελέγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ.

Κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, το συνεργείο αντελήφθη ότι επάνω στο γραφείο του ιατρού υπήρχε ημερολόγιο του έτους 2015, με τη μορφή μικρού βιβλίου, το οποίο περιέγραφε τα ραντεβού του, με ονόματα ασθενών κατά ημερομηνία και ώρα, καθώς και ποσά αμοιβών. Προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει εάν για τις επισκέψεις αυτές είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, προέβη σε κατάσχεση του ανωτέρω ημερολογίου με τις επισκέψεις ασθενών, καθώς και του εν χρήσει χειρόγραφου μπλοκ έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών το οποίο έχει αρίθμηση από 1801 έως 1850 και περιελάμβανε το χρονικό διάστημα από 17-07-2015 έως και 28-08-2015. Στη συνέχεια ο έλεγχος ζήτησε να του επιδειχθούν τυχόν άλλα φορολογικά στοιχεία από τα οποία δύναται να εκδίδει τις προβλεπόμενες από το νόμο Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά, αλλά η απάντηση ήταν αρνητική, δηλαδή ο προσφεύγων δήλωσε ότι εκδίδει φορολογικά στοιχεία μόνο από το στέλεχος των Αποδείξεων Παροχής- Υπηρεσιών που μόλις είχανε θεωρήσει και κατάσχει. Κατόπιν ζητήθηκαν τα στελέχη των φορολογικών στοιχείων που είχαν εκδοθεί από 02-01-2015 (ημερομηνία από την οποία ξεκινούν τα σημειωμένα ραντεβού του προσφεύγοντα στο κατασχεμένο ημερολόγιό του) έως 17-07-2015, καθώς επίσης και τα απλογραφικά βιβλία του τα οποία επεδείχθησαν μετά την παρέλευση δίωρης αναμονής καθώς κατά προφορική δήλωση του προσφεύγοντα αμφότερα βρίσκονταν στο γραφείο του λογιστή του κ Για την κατάσχεση του ανωτέρω ημερολογίου, των μπλοκ ΑΠΥ, της εκτύπωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων της περιόδου από 01/01/2015 έως και 31/03/2015 με αρίθμηση υπηρεσίας από 1-4 και της περιόδου από 01/04/2015 έως και 30/06/2015 με αρίθμηση υπηρεσίας από 1-4 (στην πρώτη σελίδας της κάθε εκτύπωσης τέθηκε και υπογράφηκε από τον προσφεύγων η σημείωση « Ακριβές Αντίγραφο της εκτύπωσης με τα ακριβή και αληθή οικονομικά δεδομένα όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο) καθώς επίσης και της εκτύπωσης από το σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης του ΕΟΠΥΥ του αρχείο με τα ονόματα των ασθενών-πελατών που είχαν επισκεφθεί τον προσφεύγοντα ως ασφαλισμένοι του ΕΟΠΥΥ για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 28/08/2015 και ενός χειρόγραφου μικρού μεγέθους λευκού χρώματος χαρτιού, στο οποίο αναφέρονταν ονόματα και τηλέφωνα, ο έλεγχος εξέδωσε την υπ' αρ-./2015 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων – Στοιχείων και ακολούθως εξέδωσε το υπ' αρ. /2015 Σ.Δ.Ε. Στις 07-09-2015, ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην κλήση προς ακρόαση υπέβαλλε το υπ αρ. /2015 αίτημα παράτασης της προθεσμίας των δέκα (10) ημερών το οποίο έγινε δεκτό και παράλληλα υπέβαλλε την υπ' αρ. /2017 αίτηση χορήγησης φωτοαντιγράφων των κατασχεθέντων βιβλίων-στοιχείων τα οποία και έλαβε από την υπηρεσία στις 15-09-2015. Κατόπιν στις 28-09-2015, ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία το υπ' αρ. πρωτ. /2015 έγγραφο - απάντηση με το οποίο προσκόμισε στελέχη ΑΠΥ που εκδόθηκαν από σειρά Α με αρίθμηση από 1-1300 για κατοίκων επισκέψεις, αντίγραφο του βιβλίου

εσόδων εξόδων περιόδου από 01/07/-31/08/2015 και ένα στέλεχος Α.Π.Υ. άνευ σειράς με αρίθμηση από 1851-1900 και ισχυρίστηκε ότι τα ραντεβού με ονόματα ασθενών που αναφέρονταν στο ημερολόγιο που κατασχέθηκε, αφορούσαν επισκέψεις ασθενών «κατ' οίκον» τις οποίες είχε εκδώσει με τις υπ' αρ. 1-1300 Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών Σειρά Α' που είχε στο αυτοκίνητο του και τις καταχώρησε στα βιβλία του μετά τον έλεγχο (28/08/2015) όπως είχε δικαίωμα. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του και κατόπιν της επεξεργασίας των κατασχεθέντων διαπίστωσε τις ανωτέρω παραβάσεις και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής :

- Οι πραγματικές παραδοχές και το εξ αυτών πόρισμα του ελέγχου είναι εσφαλμένα, ανεπαρκή, αυθαίρετα και ελλιπώς αιτιολογημένα.
- Εσφαλμένη Εφαρμογή των καταργηθεισών διατάξεων των αρθρ.54 παρ. 1 περ. θ' και 54 παρ. 2 περ.γ του ΚΦΔ – Παράβαση της αρχής της επιείκειας
- Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του αρθρ. 54 παρ. 2 περ. γ όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 και 7 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 (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. 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. β' παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) δ)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 23 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 πληρο-

φορίες, 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.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, από την επεξεργασία του κατασχεθέντος ημερολογίου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχωρούσε τα προγραμματισμένα ραντεβού του στο χειρόγραφο ημερολόγιο ανά ημέρα-σελίδα, σημειώνοντας το όνομα του πελάτη, καθώς και την ώρα και το τηλέφωνο του. Στη συντριπτική πλειοψηφία των έγγραφων του ημερολογίου, αναφερόταν στην ίδια γραμμή και στην δεξιά μεριά της κάθε σελίδας-ημέρας, η αμοιβή που εισπράχθηκε σε ευρώ, εντός παρενθέσεως. Σημειώνεται ότι από τις εγγραφές του ημερολογίου ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του μόνο εκείνες που αναγράφουν ποσά, αφού έκρινε πως αυτές αδιαμφισβήτητα απεικονίζουν πραγματοποιηθείσες επισκέψεις, για τις οποίες θα έπρεπε να έχουν εκδοθεί στοιχεία εσόδων.

Επειδή, περαιτέρω από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών που είχαν εκδοθεί από 01-01-2015 έως 28-08-2015 (ημέρα του επιτόπιου ελέγχου), με το σημειωματάριο-ημερολόγιο, την εκτύπωση του αρχείου από το σύστημα ηλεκτρονικής συνταγογράφησης του ΕΟΠΥΥ, με τους πελάτες-ασθενείς που επισκέφθηκαν το ιατρείο ως ασφαλισμένοι του ΕΟΠΥΥ από 01-01-2015 έως 28-08-2015 και την εκτύπωση του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων για την ίδια περίοδο, διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν εκδοθεί σε χίλιες εξήντα έξι (1.066) περιπτώσεις πελατών-ασθενών Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας και σε εκατόν είκοσι (120) περιπτώσεις είχαν εκδοθεί ανακριβώς οι αντίστοιχες Α.Π.Υ., συνολικής αξίας (των 1186 παραβάσεων) 60.540,006, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8§1, 12§1 138 του Ν.4308/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το πόρισμα του ελέγχου είναι εσφαλμένο ανεπαρκές, αυθαίρετο και ελλιπώς αιτιολογημένο καθώς τα ραντεβού με ονόματα ασθενών που αναφέρονταν στο ημερολόγιο που κατασχέθηκε, αφορούσαν επισκέψεις ασθενών «κατ' οίκον» τις οποίες είχε εκδώσει με τις υπ' αρ. 1-1300 Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών Σειρά Α' που είχε στο αυτοκίνητο του και τις καταχώρησε στα βιβλία του μετά τον έλεγχο (28/08/2015) όπως είχε δικαίωμα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του αρ. 23 του Ν. 4174/2013, ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα να του προσκομιστούν όλα τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε προκειμένου να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου ζητήθηκε επανειλημμένα από τον προσφεύγων να επιδείξει «...άλλα φορολογικά στοιχεία από τα οποία δύναται να εκδίδει τις προβλεπόμενες από το νόμο Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, χειρόγραφα ή μηχανογραφικά...». Η απάντηση ήταν αρνητική.

Επειδή, ο επιτόπιος έλεγχος και η κατάσχεση έγιναν την 28/08/2015. Την 07/09/2015 ο προσφεύγων υπέβαλλε το υπ' αρ. πρωτ...../2015 αίτημα για να του χορηγηθούν αντίγραφα των κατασχεμένων τα

οποία παρέλαβε από την υπηρεσία την 15/09/2015. Την 28/09/2015 με το υπ' αρ./2015 έγγραφο-απάντηση προσκόμισε τη σειρά Α' (1-1300) αναφέροντας τα εξής : «..... κάποια από τα ραντεβού μου αφορούν επισκέψεις ασθενών στο ιατρείο μου και κάποια άλλα (τα περισσότερα) αφορούν επισκέψεις εμού του ιδίου σε κατ' οίκον ασθενείς. Το κλιμάκιο των ελεγκτών της Υπηρεσίας σας κατέσχεσε και 7 στελέχη μπλοκ αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από Νο 1501-1850. Τα συγκεκριμένα στελέχη αποδείξεων παροχής υπηρεσιών τα είχα στο ιατρείο μου και από αυτά εξέδιδα αποδείξεις μόνο για τις επισκέψεις ασθενών στο Ιατρείο μου. Για τις κατ' οίκον επισκέψεις που πραγματοποιούσα εξέδιδα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του Ν. 4308/2014 Ε.Α.Π. φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) από άλλη σειρά Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών που είχα στο αυτοκίνητο μου. Αυτά τα στελέχη αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για επισκέψεις κατ' οίκον τα θέτω στην διάθεση του ελέγχου προκειμένου να ληφθούν υπόψη σας για την διευκόλυνση της όλης ελεγκτικής διαδικασίας και της ασφαλούς και εμπειρισ-τατωμένης εξαγωγής συμπερασμάτων. Στο σημείο αυτό σημειώνω ότι τα συγκεκριμένα στελέχη δεν τα είχα παραδώσει, (μέχρι την 30/06/2015) στον λογιστή μου προκειμένου να καταχωρηθούν στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία μου (β 'κατηγορίας), καθόσον η ενημέρωση αυτών (των βιβλίων μπορεί να γίνει μέχρι την οριστική σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους που αφορούν βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 § 1γ Ν.4308/2014 Ε.Α.Π. και άρα είχα τον χρόνο και το περιθώριο να τα παραδώσω κάποια στιγμή εντός ευλόγου χρόνου και πάντως εντός της χρήσης για να καταχωρηθούν, όπως και έγινε. Ήδη και τα δεδομένα των εκδοθεισών Α.Π. Υ. για τις κατ' οίκον επισκέψεις μου, έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία μου και υποβάλλονται στην Υπηρεσία σας αντίγραφα των βιβλίων μου καθώς και τα στελέχη της σειράς από την οποία εξέδιδα τις Α.Π. Υ. για τις κατ' οίκον επισκέψεις.».

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι στο χρόνο κατάσχεσης των στοιχείων, την 28/08/2015, ο προσφεύγων ενώ δήλωσε ότι δεν είχε άλλα στοιχεία που εξέδιδε, στη συνέχεια αφότου έλαβε αντίγραφα των κατασχεμένων την 15/09/2015 και είχε πλήρη εικόνα των παραλήψεων του (ονοματεπώνυμο ασθενούς, ποσό που εισέπραξε και ημερομηνία εξέτασης) εμφάνισε στην υπηρεσία την 28/09/2015, ένα μήνα μετά τον έλεγχο, 26 μπλόκ (στελέχη) Α.Π.Υ. των 50 φύλλων έκαστο Σειράς Α από 1- 1300 .Το γεγονός αυτό καταδεικνύει ότι την 28/08/2015 δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία αφού αν είχε συμβεί αυτό θα τα προσκόμιζε άμεσα και όχι ένα μήνα μετά τον επιτόπιο έλεγχο και ύστερα από την παραλαβή του αντιγράφου των κατασχεμένων . Τόσο στην κατάθεση του υπομνήματος επί της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία για τους λόγους καθυστέρησης προσκόμισης των παραπάνω Α.Π.Υ Σειράς Α 1-1300.Επομένως προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα με το υπ' αρ./2015 έγγραφο-απάντηση, δεν είχαν εκδοθεί την 28/08/2015, ημέρα του επιτόπιου ελέγχου ούτε την 10/09/2015, ημέρα έκδοσης της εντολής ελέγχου για την επεξεργασία των κατασχεμένων. Το γεγονός δε ότι περιλήφθησαν στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2015, της οποίας η προθεσμία υποβολής έληξε την 30/06/2016 δεν επηρεάζει την παράλειψη του προσφεύγοντα η οποία έχει ως χρόνο τέλεσης την 28/08/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφορικά με τον καταλογισμό της παράβασης και την επιβολή του προστίμου ισχυρίζεται πρωτίστως ότι για την παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014, εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με το νόμο 4254/2014 καθώς η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015, δευτερευόντως δε ότι σε περίπτωση εφαρμογής της εσφαλμένα επεβλήθη πρόστιμο ύψους 60.000,00 €, για φερόμενες συναφείς παραβάσεις του ιδίου φορολογικού ελέγχου καθ' υπέρβαση του ανώτατου ορίου (των 30.000,00 €) της διάταξης της περ. γ του άρθρου 54 παρ. 2 του Ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε το επίμαχο διάστημα, ορίζεται ότι:« 1. *Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)... β)... γ)... δ)... ε)... στ)... ζ)... η)... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία*».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε το επίμαχο διάστημα, ορίζεται, ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν.4337/20153 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζεται ότι : «...β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. [4174/2013](#) καταργείται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παραγράφου 4 του άρθρου 3 του Ν.4337/20153., ορίζεται ότι: « α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) καταργείται .β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) καταργείται.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4337/2015, ορίζεται, ότι: « Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι : « 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «3. 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 κατάθεση 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 :α..... β)γ)δ)ε)στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015, δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62 σχετικά με τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και αναφορικά με την **μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ'), διευκρινίζονται τα εξής :** « 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του 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.** Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.2. 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 2.3. 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.....2. ...3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015 Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015).4.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **64 του Ν.4174/2013**, 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 τις διατάξεις του άρθρου **65 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.. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.2690/299 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) αλλά και του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής έχει ως συνέπεια την εξέταση τόσο της **νομιμότητας** όσο και της **ουσίας** της υπόθεσης (πραγματικά περιστατικά) από το επιλαμβανόμενο διοικητικό όργανο, το οποίο μπορεί είτε ν' ακυρώσει εν όλω ή εν μέρει την αρχικά προσβαλλόμενη διοικητική πράξη είτε να την τροποποιήσει.

Επειδή, εν προκειμένω, για τις παραβάσεις της μη έκδοσης σε χίλιες εξήντα έξι (1.066) περιπτώσεις πελατών Α.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο και της ανακριβούς έκδοσης Α.Π.Υ. σε εκατόν είκοσι (120) διαφορετικές περιπτώσεις πελατών, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής συνολικής αξίας 60.540,00 € και οι οποίες διαπιστώθηκαν από τον μερικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/201 (Ε.Λ.Π.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφορούν την περίοδο 01/01/2015 έως και 28/08/2015, ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο παράβαση της

περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, καθώς η εν λόγω διάταξη ίσχυε μέχρι την 16.10.2015 η δε επιμέτρηση του προστίμου υπολογίζεται σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 5 και 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 και της ΠΟΛ.1252/2015.

Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα τροποποιούμε την υπ'αρ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 1 περ. θ , αρ. 55 παρ.2 , του Ν.4174/2013 όπως ισχύουν με τις τροποποιήσεις του αρ. 7 Ν. 4337/15, και επιβάλλουμε πρόστιμο ως εξής: **Συνολική αποκρυβείσα αξία συναλλαγών : 60.540,00 € χ 25% = 15.135,00 €**

Επειδή, αφού ληφθούν υπόψη τα παραπάνω σκεπτικά της παρούσας απόφασης, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ,όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 16/09/2016 οικεία έκθεση επεξεργασίας μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./15-06-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την **τροποποίηση** της υπ' αρ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

Πρόστιμο . Άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ και αρ. 55 παρ.2 , του Ν.4174/2013 όπως ισχύουν με τις τροποποιήσεις του αρ. 7 Ν. 4337/15 : **15.135,00 €**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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