



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604-537

ΦΑΞ : 2131604-566

Καλλιθέα

11.12.2017

Αριθμός απόφασης: 6224

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 ισχύει.

β. 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **13.07.2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ «.....» κατοίκου ΤΡΙΠΟΛΗΣ οδός «.....» κατά : **α)** της με αριθ. «.....»/25-05-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 10.200,00 € για το φορολογικό έτος 2011 , **β)** της από 25.5.2017 Έκθεσης Ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992/Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ και **γ)** κατά κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης, ρητής ή σιωπηρής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης και ειδικώτερα του με αριθ. «.....»/7.3.2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ΚΦΔ (άρθρα 28, 34 Ν. 4174/2013), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό «.....»/25-05-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 10.200,00 € για το φορολογικό έτος 2011, και τα συνημμένα έγγραφα.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 13.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....»/25-05-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 10.200,00 € για το φορολογικό έτος 2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§3 περ. ζ του Ν. 4337/2015 ,για τις εξής παραβάσεις:

1. Δεν τηρούσε βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος.

2. Δεν είχε καταχωρήσει στο βιβλίο εσόδων - εξόδων το με Νο «.....» Τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) και «.....» συνολικής αξίας 183,48 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92.

3. Εξέδωσε από 07.09.2011-07.10.2011 31 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (κάτω των 900€ εκάστη) από μη δηλωθείσα εγκεκριμένη Φ.Τ.Μ. και ενώ δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία λογίζονται ως έκδοση αθεωρήτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10§3 περ. γ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13§§3κ'5, 6§1 , 2§1 του Π.Δ./τος 186/92 και των άρθρων 1κ'5§3 του Ν. 1809/88.

4. Χρησιμοποιούσε για την έκδοση των αποδείξεων την με αρ. μητρώου εγκεκριμένη «.....» η οποία δεν είχε δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4§2 του Ν. 1809/88.

5. Δεν εξέδωσε ένα δικό του τιμολόγιο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12§5 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 12§§1 και 14, 6§1 και 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της από 25/05/2017 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ μετά από την «.....»/21.05.2015 εντολή ελέγχου .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για την παρακολούθηση των εργασιών της ο ελεγχόμενος δεν τηρούσε βιβλία.

Ο ελεγχόμενος χρησιμοποιούσε με αρ. μητρώου εγκεκριμένης «.....» η οποία δεν είχε δηλωθεί

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Ουδέν άλλο βιβλίο ή στοιχείο επέδειξε στον έλεγχο

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σύμφωνα με το από 08.09.2011 ιδιωτικό συμφωνητικό ο ελεγχόμενος εκμισθώνει από τον «.....» Α.Φ.Μ. «.....», το με αρ. κυκλ. «.....» ΤΑΧΙ ως προσοδοφόρο πράγμα και θα το χρησιμοποιεί για τη μεταφορά επιβατών σύμφωνα με τους κείμενους νόμους και τας σχετικές διατάξεις, των οποίων την τήρηση αναλαμβάνει υπευθύνως ο μισθωτής. Η μίσθωση συνομολογείται δι' ορισμένο χρονικό διάστημα αρχομένης από 08.09.2011-07.09.2012..... Το μίσθωμα ούσης της μισθώσεως ταύτης προσοδοφόρου πράγματος προς ικανοποίηση αμφοτέρων των μερών, καθορίζεται προς 1.000,00€ μηνιαίως πληρωτέα την 1^η εκάστου ημερολογιακού μηνός (δηλ. την 7^η εκάστου ημερολογιακού μηνός), με έγγραφη απόδειξη του εκμισθωτού, αποκλεισμένου παντός ετέρου αποδεικτικού μέσου ως και όρκου.....

Στις 27.01.2017 απέστειλε η ΔΟΥ ΤΡΙΠΟΛΗΣ ταχυδρομικά στον ελεγχόμενο την με αρ. πρωτ. «.....» πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην οποία ανταποκρίθηκε χωρίς να προσκομίσει βιβλία διότι δεν είχε θεωρήσει και ως εκ τούτου δεν τηρούσε, καθώς και στοιχεία διότι δεν είχε θεωρήσει και ως εκ τούτου δεν εξέδιδε.

Από το με π.θ. «.....»/09.06.2009 βιβλιάριο συντήρησης της με αρ. μητρώου «.....» εγκεκριμένης ΑΔΗΜΕ που είχε εγκατασταθεί στο ανωτέρω ΤΑΧΙ και στις σελίδα -22 και 23- φαίνεται ότι 07.09.2011 μεταβιβάστηκε από τον «.....» Α.Φ.Μ. «.....» στον ελεγχόμενο και στις 07.10.2011 μεταβιβάστηκε από τον ελεγχόμενο στον «.....» Α.Φ.Μ. «.....» (ιδιοκτήτη του ΤΑΧΙ).

Σημειώνεται ότι στη σελίδα 24 του ανωτέρω βιβλίου φαίνεται να έχει μεταβιβαστεί στον νέο εκμισθωτή «.....» στις 07.10.2011.

Στις 07.09.2011 η «.....», εργαστήριο οργάνων αυτοκινήτων, κοντέρ -ταξίμετρα-ταχογράφοι-στροφόμετρα, «.....» Άργος, Α.Φ.Μ. «.....», εξέδωσε στον ελεγχόμενο το με Νο «.....» Τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) στον ελεγχόμενο για τις υπηρεσίες που του παρείχε στην ανάγνωση μνήμης και στην αλλαγή στοιχείων της ΑΔΗΜΕ του ανωτέρω με αρ. κυκλ. «.....» ΤΑΧΙ, ποσού αμοιβής 50,00€ συν Φ.Π.Α. 11,50€, συνολική αμοιβή 61,50€. Το πρωτότυπο του τιμολογίου είναι καρφιτσωμένο στη σελίδα 22 του βιβλιαρίου συντήρησης της ΑΔΗΜΕ.

Από της αναγνώσεις της μνήμης, σύμφωνα με τα δελτία, προέκυψαν τα παρακάτω:

- 1) Στην ανάγνωση της μνήμης πριν την έναρξη της λειτουργίας στις 07.09.2011 σύνολο Φ.Π.Α. στον συντελεστή με 13% 2.355,12 € που αντιστοιχεί σε ακαθάριστα έσοδα 18.116,37€, εκδοθείσες αποδείξεις 4190 και Α/Α «.....»
- 2) Στην ανάγνωση της μνήμης πριν την λήξη της λειτουργίας στις 07.10.2011 σύνολο Φ.Π.Α. στον συντελεστή με 13% 2.378,98 € που αντιστοιχεί σε ακαθάριστα έσοδα 18.299,85€, εκδοθείσες αποδείξεις 4221 και Α/Α «.....»

Ήτοι κατά το χρονικό διάστημα από 07.09.2011- 07.10.2011 εξέδωσε 31 αποδείξεις συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 183,48 € και 13 Ζ.

Σύμφωνα με το ανωτέρω συμφωνητικό σε συνδυασμό με την ανάγνωση της μνήμης όπου φαίνεται ότι η εκμετάλλευση του ΤΑΧΙ ήταν το χρονικό διάστημα από 07.09.2011-07.10.2011, ο εκμισθωτής «.....» είχε υποχρέωση να εκδώσει ένα τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) ποσού 1000,00€. Σε σχετική έρευνα που κάναμε στο σύστημα taxis στην καρτέλα θεώρησης του εκμισθωτή φαίνεται ότι η πρώτη θεώρηση τιμολογίου (για παροχή υπηρεσιών) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Τρίπολης ήταν στις 28.12.2011 ενός στελέχους από 1-50. Ως εκ τούτου για τις ανωτέρω υπηρεσίες δεν εξέδωσε στον ελεγχόμενο ένα τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών για το χρονικό διάστημα από 07.09.2011-07.10.2011 ποσού αμοιβής 1000,00€, ούτε ο ελεγχόμενος εξέδωσε δικό του τιμολόγιο.

Επομένως ο ελεγχόμενος άσκησε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI από 07.09.2011-07.10.2011 χωρίς:

1. Να έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος (συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου)
2. Να τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος.
3. Να καταχωρήσει στο βιβλίο εσόδων - εξόδων 13 -Ζ- συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 183,48 € καθώς και το με Νο «.....» Τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92.
4. Εξέδωσε 31 αποδείξεις (κάτω των 900€ εκάστη) από την μη δηλωμένη με αρ. μητρώου εγκεκριμένης «.....» ΑΔΗΜΕ, μη καταχωρημένες στα βιβλία οι οποίες λογίζονται ως έκδοση αθεωρήτων όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 10§3 περ. γ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13§§3κ' 5, 6§1 , 2§1 του Π.Δ/τος 186/92 και των άρθρων 1κ' 5§3 του Ν. 1809/88..
5. Μη δήλωση της με αρ. μητρώου εγκεκριμένης «.....» ΑΔΗΜΕ όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 4§2 του Ν. 1809/88..
6. Δεν εξέδωσε ένα δικό του τιμολόγιο όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 12§5 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 12§§1 και 14, 6§1 και 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος.

Κατά της ανωτέρω Πράξης ο προσφεύγων κατέθεσε εμπρόθεσμα την «.....»/13-07-2017 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Όλες οι ως άνω παραβάσεις διαπιστώθηκαν και σημειώθηκαν από τα αρμόδια όργανα, για τη χρήση -εκμετάλλευση TAXI για ένα μήνα !!!!!, ήτοι από 7.9.2011 μέχρι την 7.10.2011!!!!, διάστημα κατά το οποίο ουσιαστικά δεν λειτουργούσα την επιχείρησή, αλλά ερευνούσα τη δυνατότητα να κάνω έναρξη εργασίας ως οδηγός TAXI και προσπαθώντας να αντιληφθώ τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησής και ειδικότερα τη βιωσιμότητά αυτής. Τούτη μάλιστα ήταν και η συμφωνία με τον ιδιοκτήτη του TAXI, όπου είχαμε συμφωνήσει να «δοκιμάσω» την εκμετάλλευση του TAXI για ένα μήνα και «αν έβγαινε μεροάματο» να συνεχίσω, αλλιώς να σταματήσω. Στο πλαίσιο αυτό λοιπόν , θεώρησα ότι η χρήση του TAXI κατά τον παραπάνω τρόπο και σκοπό δεν αποτελούσε αι «έναρξη επιχείρησης», ως άλλωστε είχα διαβεβαιωθεί από τους λογιστές και τον ιδιοκτήτη του TAXI, τους οποίους κα εμπιστευόμουν απόλυτα σχετικά με το νόμιμο της διαδικασίας για τη χρήση TAXI από μέρους μου. Μετά την πάροδο του μήνα και αφού διαπίστωσα ότι ήταν αδύνατη η επιβίωση της οικογενείας μου, ως οδηγός TAXI, παρέδωσα τα κλειδιά αυτού στον ιδιοκτήτη και αποχώρησα, θεωρώντας ότι δεν υφίσταται καμιά εκκρεμότητα.

- Η αρχή της αναλογικότητας ως αρχή απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου , δεν συνάδει με τις προσβαλλόμενες πράξεις με τι οποίες επεβλήθησαν πρόστιμα συνολικού ποσού 10.200,00 ευρώ για τη χρήση TAXI για ένα μήνα!!!!, τη στιγμή που τα έσοδα του TAXI για το μήνα που το «εκμεταλλεύτηκα» δεν ξεπερνούσαν τα 120,00 ευρώ, δηλαδή μου επιβλήθηκαν πρόστιμα ίσα

με το 1220% του «εισοδήματος» που προέκυψε από τη χρήση της «επιχείρησης».

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες , ΔΙΟΤΙ:

Η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα, δε, να του επιδίδει σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων, εκτός αν είναι ιδιαίτερως δυσχερής η επίδοση του εν λόγω σημειώματος προς τον φερόμενο ως παραβάτη, γεγονός το οποίο απαιτείται να βεβαιώνεται με ειδική αιτιολογία. Η συμμόρφωση της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωση της αυτή αποτελεί **προϋπόθεση νομιμότητας** της σχετικής διαδικασίας και **δεν μπορεί να αναπληρωθεί** από τη δυνατότητα που παρέχεται στον πολίτη, στον οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο, να ζητήσει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, μετά την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου, επιδιώκοντας την εξαφάνιση ή την τροποποίηση της. Τούτο, δε, διότι, κατά το γράμμα και το σκοπό της πιο πάνω συνταγματικής διατάξεως, το θεσπιζόμενο με αυτήν δικαίωμα του διοικούμενου συνίσταται ακριβώς στην «προηγούμενη», δηλαδή πριν από την έκδοση της εις βάρος του εκτελεστής πράξεως, ακρόαση του από την αρμόδια αρχή.

Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω εκτιθέμενα, το σημείωμα που εκδίδεται μετά το πέρας του ελέγχου, αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το Σύνταγμα, (πρβλ. ΣτΕ ολομ. 2370/2007).

-Η ως άνω φορολογική αρχή προχώρησε την 7.7.2017 στην κοινοποίηση των προσβαλλομένων Πράξεων χωρίς προηγούμενως να με καλέσει νομίμως προς ακρόαση.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 36 παρ.1 του ν.2859/2000

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 2παρ.1 του Π.Δ 186/92

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 παρ.1 του Π.Δ 186/92

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο

εσόδων - εξόδων.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 12 παρ.1,5 του Π.Δ 186/92

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.

5. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 εκδίδουν τιμολόγιο για τα αγαθά που αγοράζουν ή τις υπηρεσίες που δέχονται από πρόσωπα που αρνούνται την έκδοση τιμολογίου ή εκδίδουν ανακριβές τιμολόγιο ή δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το πρωτότυπο του τιμολογίου που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών αποστέλλεται εντός του επομένου από την έκδοση του μήνα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 13 παρ.3 του Π.Δ 186/92

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής.

Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.¹

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 4παρ.2 του Ν. 1809/1988

2. Ο αγοραστής ή χρήστης υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ της έδρας που υπάγεται, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, στην οποία αναγράφονται ο τρόπος και η ημερομηνία απόκτησης, τα στοιχεία του οικείου παραστατικού, καθώς και ο ακριβής τόπος (διεύθυνση της έδρας, υποκαταστήματος ή άλλου χώρου), στον οποίο πρόκειται να εγκαταστήσει και να λειτουργήσει τη συγκεκριμένη μηχανή.

.....

Το βιβλιάριο συντήρησης ακολουθεί το φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα σε κάθε περίπτωση μεταβολής εγκατάστασης του χρήστη ή κατόχου, ο οποίος έχει τις υποχρεώσεις του νόμου αυτού.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 10 παρ.3γ' του Ν. 1809/1988

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεωρήτων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β' και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.5 Ν.2523/97

1. Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων(π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επίτοπου οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

"α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρού-ντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α).....

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 Ν. 4337/2015

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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

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) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#) (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση

ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης την 7.3.2017 απεστάλη ταχυδρομικά από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης το με αριθμό «.....»/7.3.2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ΚΦΔ (άρθρα 28, 34 Ν. 4174/2013) , που αφορούσε διαπιστώσεις ελέγχου χρήσης 2011 έτους, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθμό πρωτ.: «.....»/05-03-2015 έγγραφό του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι **απορριπτέος** ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας κρίνεται απορριπτέος διότι η επικαλούμενη εκ μέρους των «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη αφού τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά». Τα επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών

περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89

Ο ανωτέρω ισχυρισμός αυτός δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα διότι το πρόστιμο επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις τού άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§3 περ. ζ του Ν. 4337/2015.

Επειδή ο προσφεύγων άσκησε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI από 07.09.2011-07.10.2011 χωρίς:

- Να έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος (συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου)
- Να τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος.
- Να καταχωρήσει στο βιβλίο εσόδων - εξόδων 13 -Ζ- συνολικών ακαθαρίστων εσόδων 183,48 € καθώς και το με Νο «.....» Τιμολόγιο (για παροχή υπηρεσιών) όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του Π.Δ/τος 186/92.
- Εξέδωσε 31 αποδείξεις (κάτω των 900€ εκάστη) από την μη δηλωμένη με αρ. μητρώου εγκεκριμένης «.....» ΑΔΗΜΕ, μη καταχωρημένες στα βιβλία οι οποίες λογίζονται ως έκδοση αθεωρήτων όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 10§3 περ. γ του Ν. 1809/88 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13§§3κ'5, 6§1 , 2§1 του Π.Δ./τος 186/92 και των άρθρων 1κ'5§3 του Ν. 1809/88..
- Μη δήλωση της με αρ. μητρώου εγκεκριμένης «.....» ΑΔΗΜΕ όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 4§2 του Ν. 1809/88..
- Δεν εξέδωσε ένα δικό του τιμολόγιο όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 12§5 του Π.Δ/τος 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 12§§1 και 14, 6§1 και 2§1 του ίδιου Π.Δ/τος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/05/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 της Δ.Ο.Υ ΤΡΙΠΟΛΗΣ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 13.07.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ «.....».

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Κ.Β.Σ

- | | | |
|----|----------------------|---|
| 1. | Για την α' περίπτωση | $1 \times 600,00\text{€} = 600,00\text{€} : 3 = 200,00\text{€}$ |
| 2. | Για την β' περίπτωση | $1 \times 600,00\text{€} = 600,00\text{€} : 3 = 200,00\text{€}$ |
| 3. | Για την γ' περίπτωση | $15 \times 600,00\text{€} = 9.000,00\text{€}$ |
| 4. | Για τη δ' περίπτωση | $1 \times 600,00\text{€} = 600,00\text{€}$ |
| 5. | Για τη ε' περίπτωση | $1 \times 600,00\text{€} = 600,00\text{€} : 3 = 200,00\text{€}$ |

ΣΥΝΟΛΟ 10.200,00€

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν κυρώσεις με τις διατάξεις τού άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§3 περ. ζ του Ν. 4337/2015

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

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