



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 18/12/2017

Αριθμός απόφασης:6448

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατοίκου Αθηνών, επί της οδού, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ :

1)της υπ'αριθμ.//14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

2)της υπ'αριθμ.//14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

3)της υπ'αριθμ.//14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015,

4) της υπ'αριθμ.//14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015,

5) της υπ'αριθμ.//14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, ποσού **2.500,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας για το χρονικό διάστημα από 03/01/2014-20/2/2014 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 10 παρ.1 και παρ.4 του ν.4174/2013 και του άρθρου 36 του ν.2859/2000. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε του ν.4174/2013.

2)Με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού **32.500,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α)Δεν τήρησε για το χρονικό διάστημα 03/01/2014-20/02/2014 βιβλία και στοιχεία προς απεικόνιση των συναλλαγών του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Η εν λόγω παράβαση είναι διαδικαστική και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε του ν.4174/2013.

β)Δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 276.773,99 ευρώ σε είκοσι μια χιλιάδες τετρακόσιες σαράντα τέσσερις περιπτώσεις (21.444 πελάτες) για αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερης των 5.000,00 ευρώ κατά παράβαση των άρθρων 2,7 του ν.4093/2012 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ και 54 παρ.2 περ.γ. του ν.4174/2013.

γ)Έλαβε ανακριβή ή δεν έλαβε καθόλου φορολογικά στοιχεία και δεν εξέδωσε τιμολόγια αγοράς ως είχε υποχρέωση για αγορασθέντα εμπορεύματα σε διακόσιες δέκα τρεις (213) περιπτώσεις συνολικής αξίας 146.388,33 ευρώ για αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερης των 5.000,00 ευρώ κατά παράβαση των άρθρων 2,6 του ν.4093/2012 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ και 54 παρ.2 περ.γ. του ν.4174/2013.

3)Με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α)από την 01/01/2015-16/10/2015 δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 168.877,49 ευρώ σε δέκα τρεις χιλιάδες τριάντα δύο περιπτώσεις (13.032 πελάτες) για αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερης των 5.000,00 ευρώ κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ και 54 παρ.2 περ.γ. του ν.4174/2013.

β)από την 01/01/2015-16/10/2015 έλαβε ανακριβή ή δεν έλαβε καθόλου φορολογικά στοιχεία και δεν εξέδωσε τιμολόγια αγοράς ως είχε υποχρέωση για αγορασθέντα εμπορεύματα σε εκατόν εξήντα τέσσερις (164) περιπτώσεις συνολικής αξίας 93.608,04 ευρώ για αξία έκαστης συναλλαγής μικρότερης των 5.000,00 ευρώ κατά παράβαση των άρθρων 8,11 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ και 54 παρ.2 περ.γ. του ν.4174/2013.

4)Με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^α ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **1.731,83 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι από την 17/10/2015-03/11/2015 δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 15.059,41 ευρώ σε εννιακόσιες εξήντα επτά περιπτώσεις (967 πελάτες), κατά παράβαση των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014. Οι εν λόγω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58^α περ.1 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4337/2015.

5)Με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**.

Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διότι δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία να δηλώνει την αλλαγή του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης, είτε την οριστική παύση εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ.1 του ν.2859/2000, του άρθρου 10 παρ.4 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1006/2013. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1^α και 2^α του ν.4174/2013.

Οι ως παραβάσεις καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων των από 14/06/2017 εκθέσεων ελέγχου άρθρου 36 του ν.2859/2000 και εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ,και

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, χωρίς να της χορηγηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, καθόσον δεν ήταν παρούσα καθ' όλη την

διάρκεια του ελέγχου στο χώρο του καταστήματος.

2. Προκύπτει ότι υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 21.02.2014 στην ΣΤ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, ενώ είναι ανυπόστατη και αυθαίρετη η διαπίστωση ότι λειτούργησα την ατομική της επιχείρησης στο κατάστημα επί της οδούκατά το διάστημα από 03/01/2014 μέχρι 20/02/2014. Συνεπώς η υπ' αριθμ.πράξη προστίμου πρέπει να ακυρωθεί ως αβάσιμη αυθαίρετη και καταχρηστική διότι στηρίχθηκε στο σημείωμα ελέγχου χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο.
3. Δεν γνωρίζει επακριβώς τις σημειώσεις του ελέγχου διότι την περίοδο εκείνη είχε προβλήματα υγείας λόγω της ασθένειας του πατέρα της. Λόγω της ασθένειας του πατέρα της χρειάστηκε να προβεί σε αγορές φαρμακευτικού υλικού, αρά δεν αφορούσαν όλες της οι αγορές εμπορεύματα όπως θεώρησε ο έλεγχος.
4. Για το πρόστιμο για το ότι δεν ενημέρωσε για την αποχώρησή της από την διεύθυνση Αγ. Μάρκου 34 στην διεύθυνση δεν ενημερώθηκε από την ίδια την Δ.Ο.Υ. όταν προσήλθε για να προβεί σε κλείσιμο της ατομικής της επιχείρησης στα μέσα του Μαΐου του 2016.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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,

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 , (ως ίσχυε μέχρι 17/10/2015) ορίζεται:

«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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

.....

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

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) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1,

.....

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

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1...».

Επειδή στο άρθρο 58^Α του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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.».

Επειδή με την ΠΟΛ1252/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα « Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).» μεταξύ άλλων διευκρινίζεται:

««2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

.....

στ) Μη εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγραφή σε αυτό περισσότερες φορές (παρ. 1 περ. ζ')

Σε περίπτωση που φορολογούμενος, ή οποιοδήποτε πρόσωπο υπέχει τέτοια υποχρέωση, δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται οι παραβάσεις μη υποβολής της δήλωσης Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων από φυσικό πρόσωπο ή της δήλωσης Έναρξης/Μεταβολής εργασιών από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για την εγγραφή αυτών στο φορολογικό μητρώο (απόδοση Α.Φ.Μ.).

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

.....

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

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).».

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα στο ΚΕΦ. VI «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ –ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», διαπιστώνονται οι καταλογισθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις, βάσει πραγματικών δεδομένων, κατόπιν σύγκρισης των κατασχεθέντων δελτίων ταμείου που τηρούσε η προσφεύγουσα (ως η ίδια δήλωσε) με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών (σελ.5-36), με σαφή αναλυτικό, αντικειμενικό και όχι με αυθαίρετο τρόπο, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα η οποία προβάλλει τον ισχυρισμό της αόριστα και αναπόδεικτα.

Επειδή, ωστόσο όπως διευκρινίσθηκε με την προαναφερθείσα **ΠΟΛ 1252/2015**, ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση της μη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας (δήλωση μητρώου Μ2 - φυσικού προσώπου) για το χρονικό διάστημα από 03/01/2014-20/2/2014, προβλέπεται η κύρωση της

παρ. 2^α και όχι 2^ε του άρθρου 54 του ν.4174/2013 όπως επιβλήθηκε με την υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

« Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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. ».

Επειδή στο άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω κατόπιν των του διενεργηθέντος ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα το με αριθμ.πρωτ./27-09-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και με τις σχετικές προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις και τις αντιρρήσεις της επ' αυτών. Η προσφεύγουσα προς απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων κατέθεσε το με αριθμ.πρωτ./04-11-2016 υπόμνημά της ενώπιον της ελεγκτικής αρχής της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν της χορηγήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**ως εξής:

α)την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014,

β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση: **1)**της υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, **2)**της υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, **3)** της υπ'αριθμ./14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^α ν.4174/2013,

φορολογικού έτους 2015, και 4) της υπ' αριθμ. /14-06-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016,

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

Φορολογικό έτος 2014

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^α και 2^α του ν.4174/2013 100,00 ευρώ

(κατόπιν της τροποποίησης της υπ' αριθμ. /16-06-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^η και 2^ε του ν.4174/2013 2.500,00 ευρώ

(σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /14-06-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^θ και 2^γ του ν.4174/2013 30.000,00 ευρώ

(σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /14-06-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^θ και 2^γ του ν.4174/2013 30.000,00 ευρώ

(σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /14-06-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013 1.731,83 ευρώ

(σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /14-06-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1^α και 2^α του ν.4174/2013 100,00 ευρώ

(σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /14-06-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**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 .