



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 715/02-04-2018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις από .../.../2017 απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικό πρόστιμο 8.100,00 €, για:

A) Μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών των ασφαλών πληροφοριακών στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος των συναλλαγών σε τριάντα μία (31) περιπτώσεις πελατών για τους οποίους είχαν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση (γενική) των διατάξεων του άρθρου 1 παράγραφος 1 και του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 6 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ήτοι

(ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β.) x 1/3 = (900,00 € x 1) x 1/3 = 900,00 € x 1/3 = 300,00 €.

Β) Μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών, ασφαλών πληροφοριών για πελάτες που διέμεναν στην κατασκήνωση (κάμπινγκ) κατά την ώρα του ελέγχου, σε εξήντα δύο (62) περιπτώσεις, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση (αυτοτελή) των διατάξεων του άρθρου 1 παράγραφος 1 και του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφοι 8 και 9 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

18.000,00 € x 1/3 = 6.000,00 €.

Γ) Μη επίδειξη σε έλεγχο του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών φορολογικής ταμειακής μηχανής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 του Ν.1809/1988 που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 2 και παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.1809/1988, ήτοι

ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β. = 900,00 € x 2 = 1.800,00 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.....-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων εδράζεται στο πόρισμα και στις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., της οποίας αναπόσπαστο μέρος αποτελεί η από .../.../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
Τ... .. Τ... .. Τ... ..
....., η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ.
..... με το με αριθ. πρωτ./.....-2016 έγγραφο (εισερχόμενο με αριθ. πρωτ./.....-2016).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Η προσφεύγουσα είχε την δικαιολογημένη πεποίθηση ότι θα τύγχανε νέας κλήσης προς ακρόαση από τ... .. για την προσκόμιση των ζητηθέντων και την έκθεση των απόψεών της, δεδομένου ότι δεν ευθύνεται για την μη ακρόαση κατά την προσέλευση αυτής στ.... .. το έτος 2013. Η μη κοινοποίηση στην προσφεύγουσα νέας κλήσης προς ακρόαση συνιστά κατάφωρη παραβίαση της αρχής της εμπιστοσύνης προς την Δημόσια Αρχή.

2.

Τα βιβλία της προσφεύγουσας τηρούνταν απολύτως νομίμως, αφενός και αφετέρου από το έτος 2014 καταργήθηκε, με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η υποχρέωση τήρησης των πρόσθετων βιβλίων. Από τα εν λόγω γεννώνται σοβαρά ζητήματα παραβίασης της αρχής της ασφάλειας δικαίου του φορολογουμένου και της μη εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου που καταργεί την υποχρέωση τήρησης των πρόσθετων βιβλίων και ισχύει πριν από την έκδοση της με αριθμό/...-06-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Αναφορικά δε με το βιβλιário συντήρησης και επισκευών της με αριθμό μητρώου φορολογικής ταμειακής μηχανής, αυτό προσκομίστηκε μετά από τον έλεγχο ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής Αρχής και προσκομίζεται και ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου είναι η επί σκοπώ απόκρυψη φορολογητέας ύλης που στην περίπτωση της προσφεύγουσας δεν υφίσταται.

4.

Η Φορολογική Διοίκηση δεν έλαβε υπ' όψιν ότι η προσφεύγουσα αποτελεί φορολογικώς ενήμερη και απολύτως υγιή επιχείρηση που δεν βαρύνεται με οφειλές προς Τράπεζες ή ιδιώτες, ούτε της έχει αποδοθεί οποιαδήποτε φορολογική ή άλλη παράβαση.

5.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς αόριστη και ανεπίδεκτη δικαστικής εκτιμήσεως, δεδομένου ότι δεν προκύπτει με σαφήνεια από το περιεχόμενο αυτής το ύψος του επιβληθέντος προστίμου, παρουσιάζει δε πλήρη αντίφαση και ασάφεια διότι στο διατακτικό της αναφέρονται δύο (2) διαφορετικά ποσά. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι επιβάλλεται στην προσφεύγουσα συνολικό πρόστιμο ίσο με 5.475,00 €, αλλά στον αναλυτικό πίνακα που ακολουθεί το συνολικό πρόστιμο προσδιορίζεται στο τελικώς επιβληθέν ποσό των 8.100,00 € ως ακολούθως:

A/A	Περιγραφή παράβασης	Υπολογισμός	Ποσό προστίμου
1	Μη καταχώρηση στοιχείων	ΒΑΣ.ΥΠ.1 x 1/3 = 900,00 € x 1/3	300,00 €
2	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων σε εξήντα δύο (62) περιπτώσεις	18.000,00 € x 1/3	6.000,00 €
3	Μη επίδειξη του βιβλιαρίου συντήρησης και επισκευών	ΒΑΣ.ΥΠ.1 x 2 = 900,00 € x 2	1.800,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΥΨΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ			8.100,00 €

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 (Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) παράγραφος 1 του Ν.4093/2012 (παράγραφος Ε: Ρυθμίσεις για τα Δημόσια Έσοδα, την Φορολογική Απεικόνιση των Συναλλαγών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών, υποπαράγραφος Ε.1.: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και λοιπές φορολογικές διατάξεις) (ΦΕΚ222Α/12-11-2012), όπως ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι

«1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 (Τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων) παράγραφος 23 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.), όπως ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι

«23. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, παρέχουν ασφαλείς πληροφορίες για τις συναλλαγές τους μέχρι την έκδοση του στοιχείου, για το οποίο έχουν υποχρέωση, όπου και αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη. Η διασφάλιση των πληροφοριών αυτών γίνεται είτε με την καταχώριση χειρόγραφα σε θεωρημένα έντυπα ή, επί μηχανογραφικής τήρησης, με την χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του Ν.1809/1988 (ΦΕΚ222Α/05-10-1988). Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Υποχρέωση συντήρησης. Έκδοση αποδείξεων επί βλάβης.) παράγραφος 1 του Ν.1809/1988 (Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις) (ΦΕΚ222Α/05-10-1988), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι

«1. Ο χρήστης ή κάτοχος φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος οφείλει να τηρεί και να διαφυλάσσει το βιβλιάριο συντήρησης, το οποίο του παραδίδεται από τον κάτοχο της άδειας

καταλληλότητας ή εξουσιοδοτημένο από αυτόν τεχνικό αντιπρόσωπο, κατά την απόκτηση, καθώς και τον φορολογικό μηχανισμό ή το μέρος του συστήματος με τα ενταμιευμένα σε αυτό δεδομένα για χρονικό διάστημα ίσο με τον χρόνο που κάθε φορά ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ., για τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων. Επίσης, οφείλει να μεριμνά για την ενημέρωση του βιβλιαρίου με ό,τι έχει σχέση με την μηχανή, όπως συγκεντρωτικά δεδομένα φορολογικής μνήμης, συντηρήσεις, επισκευές, καθώς και να καλεί αμέσως για αποκατάσταση τυχόν βλάβης της μηχανής. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών. **Το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών, το οποίο συνοδεύει πάντοτε τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, επιδεικνύεται άμεσα σε κάθε απαίτηση φορολογικών ελέγχων.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περιπτώσεις γ), δ), ε) και στ), παράγραφος 6, παράγραφος 8 περίπτωση η) και παράγραφος 9 του Ν.2523/1997 (Διοικητικές και Ποινικές Κυρώσεις στην Φορολογική Νομοθεσία και άλλες διατάξεις) (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι

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

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το **αντικειμενικό ποσό** επί του 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.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη **βάση υπολογισμού**.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις **αυτοτελείς παραβάσεις**,

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η **Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1)** και εφαρμόζεται ο **συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1)**.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1), ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου θεωρείται γενική παράβαση.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες, εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α) της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί, κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου, το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μία 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 (Κυρώσεις παραποίησης ταμειακών μηχανών κ.λπ.) παράγραφος 2 και παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.1809/1988 (Καθιέρωση Φορολογικών Μηχανισμών και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν.2523/1997.

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

ζ) Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο (2).».

Επειδή, αναφορικά με τον **πρώτο προβαλλόμενο λόγο** της προσφεύγουσας, από συνεργείο ελέγχου τ... τότε τ... διενεργήθηκε, κατά την **.../07/2013** ημέρα της εβδομάδας, φορολογικός έλεγχος στο **με αριθμό 1 υποκατάστημα** της προσφεύγουσας στ... .., στα πλαίσια του οποίου επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό **...../....-07-2013 Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)** με συνημμένο το με αριθμό **...../....-07-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου**, στο οποίο αναφέρονταν αναλυτικώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει η ελεγχθείσα προσφεύγουσα. Με την εν λόγω Κλήση προς Ακρόαση δόθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα, **εντός δέκα (10) ημερών από την επομένη της επίδοσής της**, να υποβάλει **εγγράφως ή προφορικώς** στην ως άνω Διεύθυνση τ... τις **απόψεις** της ως προς τις **διαπιστωθείσες παραβάσεις** που αναφέρονταν στο συνημμένο Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου. Σύμφωνα δε με την από **.../.../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.** τ... η προσφεύγουσα **ανταποκρίθηκε** στην Κλήση προς Ακρόαση **μόνο** με την υποβολή στ... δύο (2) αιτήσεων, των με αριθμούς πρωτοκόλλου **...../....-07-2013** για **χορήγηση στοιχείων** και **...../....-07-2013** για **χορήγηση παράτασης πέραν του δεκαημέρου** και πέραν αυτών ουδέν. Ακολούθως, ο έλεγχος συνεχίστηκε από την αρμόδια **Δ.Ο.Υ.**, από την οποία κοινοποιήθηκε δια επιδόσεως, κατά την **.../.../2017**, στην προσφεύγουσα το με αριθμό **...../....-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)**, στο οποίο αναφέρονταν οι διαπιστωθείσες από τ... παραβάσεις και στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με την με αριθμό πρωτοκόλλου **...../....-2017 Απάντηση**. Συνεπώς, ο **πρώτος προβαλλόμενος λόγος** της προσφεύγουσας **απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος**, διότι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα Κλήση προς Ακρόαση τόσο από τ... τότε τ... όσο και από την Δ.Ο.Υ.

Επειδή, αναφορικά με τον **δεύτερο προβαλλόμενο λόγο** της προσφεύγουσας, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 23 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.) **καταργείται από την 01/01/2014 η υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων**. Σύμφωνα με τα εν λόγω και για την υπό κρίση υπόθεση, **κρίσιμο χρόνο** αποτελεί ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου που έλαβε χώρα την **.../07/2013** και εντάσσεται στη διαχειριστική περίοδο **01/01/2013 – 31/12/2013** και **όχι** ο χρόνος έκδοσης της με αριθμό **...../....-06-2017** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Όσον αφορά δε στην παράβαση που σχετίζεται με το **βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών της με αριθμό μητρώου φορολογικής ταμειακής μηχανής**, η οποία λειτουργούσε στο **με αριθμό 1 υποκατάστημα** της προσφεύγουσας όπου διενεργήθηκε ο έλεγχος, η παράβαση **δεν καταλογίστηκε για μη διαφύλαξη – απώλεια** του εν λόγω βιβλιαρίου, αλλά για **μη επίδειξη** αυτού **κατά τον έλεγχο**, κατά παράβαση των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1

του Ν.1809/1988. Συνεπώς, ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, για την στοιχειοθέτηση των παραβάσεων που καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη **δεν απαιτείται η επί σκοπώ απόκρυψη φορολογητέας ύλης** και, συνεπώς, ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Ο δε τέταρτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι δεν αφορά στην ουσία της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας θεωρείται ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που παρέχει υπηρεσίες διαμονής ή φιλοξενίας, όπως ο οίκος ευγηρίας, το ξενοδοχείο, ο ξενώνας, τα επιπλωμένα διαμερίσματα και οικείες, ο εκμεταλλευτής κατασκήνωσης (κάμπινγκ) κ.λπ. (Κ.Φ.Α.Σ. ΠΟΛ.1004/04-01-2013). Ο εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας πρέπει να παρέχει, μέσω θεωρημένου βιβλίου ή κατάστασης ή μηχανογραφικών καταστάσεων σημειομένων από ηλεκτρονικό φορολογικό μηχανισμό, ασφαλείς πληροφορίες, στις οποίες περιλαμβάνονται τα πληροφοριακά στοιχεία του πελάτη, έως την έκδοση του φορολογικού στοιχείου εσόδου για το οποίο έχει υποχρέωση. Οι ασφαλείς αυτές πληροφορίες παρέχονται μέσω του πρόσθετου βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας), το οποίο μπορεί να τηρείται με τον ίδιο τρόπο που τηρείτο κατά τον χρόνο ισχύος των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). Στα πληροφορικά στοιχεία του πελάτη που πρέπει να καταχωρούνται στο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών περιλαμβάνονται το ονοματεπώνυμο αυτού, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία εκείνου κατ' εντολή του οποίου (εντολέας) διαμένει ο πελάτης και, χωρίς να προκύπτει ρητή υποχρέωση, χρήσιμο είναι να σημειώνεται η ημερομηνία άφιξης και αναχώρησής του. Ο εκμεταλλευτής κατασκήνωσης (κάμπινγκ), πέραν του ονοματεπώνυμου του πελάτη και του εάν αμείβεται ανάλογα με τον αριθμό των ατόμων, θα πρέπει να αναγράφει και τον αριθμό των ατόμων που συνοδεύουν κάθε πελάτη, καθώς και το είδος του κατασκηνωτικού ή/και μεταφορικού μέσου στην περίπτωση που από αυτό διαφοροποιείται ο τιμοκατάλογός του, δηλαδή εάν αποτελεί προσδιοριστικό στοιχείο του υπολογισμού της αμοιβής. [Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ανάλυση – Ερμηνεία), Εκδόσεις eliforia Φορολογικό Ινστιτούτο <http://www.forin.gr>, Αθήνα 2013, σελίδα 359, θέμα 702 (Εκμεταλλευτής χώρου διαμονής ή φιλοξενίας)].

Επειδή, η κάθε μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφοι 1 και 5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) θεωρείται αυτοτελής παράβαση. Αντίθετα, η μη καταχώρηση στα εν λόγω πρόσθετα βιβλία, εφόσον έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, θεωρείται γενική παράβαση (άρθρο 5 παράγραφος 8 περίπτωση η) του Ν.2523/1997). [Δημήτρη Παρ. Σταματόπουλου, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων (Ανάλυση – Ερμηνεία), Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο (<http://www.forin.gr>), Αθήνα Νοέμβριος 2005 (τρίτη έκδοση), σελίδες 257 – 258, θέμα 133 (Η κάθε μία μη καταχώρηση ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία συνιστά αυτοτελή παράβαση)].

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας, το πρώτο σκέλος του υπό κρίση προστίμου, ποσού **300,00 €**, επειδή **δεν καταχωρήθηκαν στο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών τα ασφαλή πληροφοριακά στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος των συναλλαγών σε τριάντα μία (31) περιπτώσεις πελατών για τους οποίους είχαν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων**, ως γενική παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παράγραφος 1 και του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περιπτώσεις γ) και ε) και παράγραφος 6 του Ν.2523/1997, ήτοι $(\text{ΒΑΣ.ΥΠ.1} \times \text{Σ.Β.}) \times 1/3 = (900,00 \text{ €} \times 1) \times 1/3 = 900,00 \text{ €} \times 1/3 = 300,00 \text{ €}$.

Επειδή, στην από .../.../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

..... Τ.....

Τ... που είχε διενεργήσει τον πρωτογενή επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα κατά την .../07/2013, στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και στην με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται, μεταξύ άλλων, η διαπίστωση των αυτοτελών παραβάσεων της μη καταχώρησης στο πρόσθετο βιβλίο κίνησης πελατών, ασφαλών πληροφοριών για πελάτες που διέμεναν στην κατασκήνωση (κάμπινγκ) κατά την ώρα του ελέγχου, σε εξήντα δύο (62) περιπτώσεις, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων. Για τις εν λόγω εξήντα δύο (62) περιπτώσεις προβλέπεται πρόστιμο που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περιπτώσεις γ), δ) και στ) και παράγραφος 8 περίπτωση η) του Ν.2523/1997. Ειδικότερα, το πρόστιμο προσδιορίζεται στο ένα τρίτο (1/3) του γινομένου της Βάσης Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1), η οποία είναι 900,00 € για τις περιπτώσεις που τηρούνται διπλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012 παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε.1.), επί τον αριθμό 15 που συνιστά το δεκαπενταπλάσιο ανώτατο όριο κατά την πρώτη έκδοση απόφασης (πράξης) επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 9 του Ν.2523/1997. Επομένως, το πρόστιμο προσδιορίζεται στα 4.500,00 € $\{[(\text{ΒΑΣ.ΥΠ.1} \times \Sigma.\text{Β.}) \times 15] \times 1/3 = [(900,00 \text{ €} \times 1) \times 15] \times 1/3 = (900,00 \text{ €} \times 15) \times 1/3 = 13.500,00 \text{ €} \times 1/3 = 4.500,00 \text{ €}\}$. Ωστόσο, τόσο στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. όσο και στο δεύτερο σκέλος της επ' αυτής ερειδόμενης με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενης πράξης, το πρόστιμο προσδιορίζεται εσφαλμένα στις 6.000,00 € ως το γινόμενο του ποσού των 18.000,00 € (το οποίο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο) επί το ένα τρίτο (1/3) (18.000,00 € x 1/3 = 6.000,00 €). Συνεπώς, ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός ως προς το δεύτερο σκέλος του υπό κρίση προστίμου, το οποίο προσδιορίστηκε εσφαλμένα στο ποσό των 6.000,00 €, αντί του ορθού ποσού των 4.500,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας, το τρίτο σκέλος του υπό κρίση προστίμου, ποσού 1.800,00 €, επειδή δεν επιδείχθηκε κατά τον έλεγχο το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών της με αριθμό μητρώου φορολογικής ταμειακής μηχανής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 1 του Ν.1809/1988 που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 10 παράγραφος 2 και παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του ίδιου νόμου, ήτοι ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β. = 900,00 € x 2 = 1.800,00 €.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: και την τροποποίηση της με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ως προς τον εσφαλμένο υπολογισμό του δεύτερου σκέλους του υπό κρίση προστίμου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο συνολικό πρόστιμο με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τροποποιηθείσα ως ακολούθως:

Συνολικό πρόστιμο 6.600,00 € ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Καταλογιζόμενο πρόστιμο βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Καταλογιζόμενο πρόστιμο βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
1. Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περιπτώσεις γ) και ε) και παράγραφος 6 του Ν.2523/1997.	300,00	300,00
2. Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.γ. και περιπτώσεις γ), δ) και στ) και παράγραφος 8 περίπτωση η) του Ν.2523/1997.	6.000,00	4.500,00
3. Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 10 παράγραφος 2 και παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.1809/1988.	1.800,00	1.800,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.100,00	<u>6.600,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής 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.