



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31.10.2022

Αριθμός απόφασης: 2046

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, κατοίκου, κατά της υπ' αρ./**28.04.2022**

πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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 με αρ./28.04.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 76.478,06€ για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ως ακολούθως:

Φορολ.έτη	Πλήθος μη εκδοθέντων φορ.στοιχείων	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 13%	Πρόστιμο 200% επί συνολικού ΦΠΑ
2018	6.681	61.302,60	14.712,63		14.712,63
2019	7.305	73.018,97	9.056,16	4.587,05	13.643,21
2020	6.292	76.024,53		9.883,19	9.883,19
ΣΥΝΟΛΑ	20.278	210.346,10	23.768,79	14.470,24	(38.239,03χ200%) 76.478,06

Από τα αρχεία της εν λόγω Υπηρεσίας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα διέπραξε για 3η φορά την ίδια παράβαση και επομένως στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58Α λόγω υποτροπής, ήτοι εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, στο πλαίσιο

μεταγενέστερων ελέγχων εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης (η με αρ./20.02.2017 αρχική πράξη επιβολής προστίμου, εν συνεχεία η με αρ./14.05.2018 πράξη, και η με αρ./11.07.2019 πράξη) και ως εκ τούτου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 200% επί του ποσού Φ.Π.Α.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. κατόπιν της από 17.03.2022 θεωρηθείσας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης -Ε΄ Υποδιεύθυνση-Ε1 Τμήμα προληπτικών ελέγχων, δυνάμει της υπ΄ αρ./09.09.2021 και της υπ΄ αρ./27.10.2021 εντολής ελέγχου για τα έτη 2018, 2019 και 2020.

Ειδικότερα στα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Δ΄ Υποδιεύθυνση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα λάμβανε και εκτελούσε παραγγελίες αγαθών (με τη μέθοδο delivery), μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας e-food.

Εν συνεχεία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η υπ. αρ./10-09-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Στοιχείων με την οποία ζητήθηκαν να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου: α) τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, β) τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία από τους εν χρήσει ΦΗΜ και γ) τις εκτελεσμένες παραγγελίες μέσω της πλατφόρμας e-food, εντός πέντε (5) ημερών, για την περίοδο από 01.01.2018 έως 31.12.2020.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε στον έλεγχο με το υπ. αρ. πρωτ./20-09-2021 έγγραφο της, τις καταστάσεις εσόδων - εξόδων και τα παραγόμενα ηλεκτρονικά αρχεία (a.txt, b.txt, c.txt, d.txt, e.txt) του ΦΗΜ με αρ. μητρώου για την περίοδο από 01.01.2018 έως 31.12.2020.

Εστάλη από τον έλεγχο μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, το υπ. αριθμ. πρωτ.11-11-2021 έγγραφο προς την επιχείρηση Α.Ε. (ηλεκτρονική πλατφόρμα,) με το οποίο ζητήθηκαν αναλυτικές καταστάσεις στις οποίες εμφανίζονται διακριτά, όλες οι εκτελεσθείσες παραγγελίες μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας ετών 2018 έως 2020.

Η εταιρία Α.Ε. ανταποκρινόμενη απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, με το υπ.αρ.....05-01-2022 έγγραφο, ένα αρχείο excel με ονομασία ".....x/sx" (1.294 KB), Το αρχείο αυτό περιλαμβάνει τον αριθμό παραγγελίας, την ημερομηνία, την ώρα και την αξία της.

Από την αντιπαραβολή των ως άνω διαθέσιμων στοιχείων (αρχείο παραγγελιών με τις αντίστοιχες εκδοθείσες ΑΛΠ) διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τα έτη 2018,

2019, 2020 δεν εξέδωσε είκοσι τρεις χιλιάδες πεντακόσιες ενενήντα εννέα (23.599) ΑΛΠ, συνολικής αξίας διακοσίων ογδόντα τριών χιλιάδων διακοσίων επτά ευρώ και σαράντα εννέα λεπτών (283.207,49 €).

Συγκεκριμένα :

α) το έτος 2018 δεν εξέδωσε επτά χιλιάδες πεντακόσιες ογδόντα πέντε (7.585) ΑΛΠ συνολικής αξίας 85.184,27€

β) το έτος 2019 δεν εξέδωσε οχτώ χιλιάδες εξακόσιες ογδόντα μία (8.681) ΑΛΠ συνολικής αξίας 100.196,96€

γ) το έτος 2020 δεν εξέδωσε επτά χιλιάδες τριακόσιες τριάντα τρεις (7.333) ΑΛΠ συνολικής αξίας 97.826,26€,

για πώληση ειδών φαγητού μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας efood σε διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για την περίοδο από 01-01-2018 έως και 19-05-2019, επί των ως άνω συναλλαγών συνολικής αξίας 131.625,65 €. εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 24%, ήτοι η καθαρή αξία ανέρχεται σε **106.149,72 €** και ο Φ.Π.Α. σε **25.475,93 €**.

Για την περίοδο από 20-05-2019 έως και 31-12-2020, επί των ως άνω συναλλαγών συνολικής αξίας 151.579,84 €, εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 13%, ήτοι η καθαρή αξία ανέρχεται σε **134.141,45 €** και ο Φ.Π.Α. σε **17.438,39 €**.

Το ύψος του προστίμου προσδιορίζεται στο 50% του ΦΠΑ, ήτοι 42.914,32 € X 50% = 21.457,16 €, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Για τις ως άνω διαπιστώσεις της μη έκδοσης των φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε από τον έλεγχο το υπ' αρ. 79/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς ακρόαση του Ν. 2690/1999, με το οποίο κλήθηκε η προσφεύγουσα να υποβάλλει στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Έ Υποδιεύθυνση, εγγράφως ή προφορικώς τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών, στο οποίο ανταποκρίθηκε και έθεσε τις απόψεις της εγγράφως με το με αρ./2022 υπόμνημα της.

Ο έλεγχος εξετάζοντας τις απόψεις της προσφεύγουσας διατύπωσε τα κάτωθι:

- Οι απόψεις της προσφεύγουσας διατυπώνονται κατ έναν εντελώς αόριστο, αφηρημένο και γενικό τρόπο, χωρίς η ίδια να προβαίνει σε μνεία οποιασδήποτε συγκεκριμένης περίπτωσης

και επομένως δεν μπορεί να τύχει περαιτέρω επεξεργασίας, διερεύνησης εκτίμησης από το έλεγχο.

- Μεταξύ άλλων, επικαλείται πληθώρα ακυρώσεων λόγω μεγάλου φόρτου εργασίας και λόγω ότι πολλές παραγγελίες δεν παραλαμβάνονται από τους πελάτες και επιστρέφονται στο κατάστημα κάτι που δεν επιβεβαιώνεται από τα αριθμητικά δεδομένα, καθώς φαίνεται να αποδέχεται κατά μέσο όρο 41 παραγγελίες μέσω e-food ανά ημέρα ενώ ο μέσος όρος των συνολικών ΑΛΠ που εκδίδονται ανά ημέρα είναι μόλις 29.
- Ο έλεγχος επισημαίνει ότι τα τελευταία χρόνια δεν έχει καταβάλει κανένα ποσό σε φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. Ειδικότερα, όλες οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α από το 2018 ως και 2021 έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, καθώς και στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των τελευταίων δηλώνονταν συστηματικά ζημιές.

Οικονομικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα σε ευρώ	Ζημιές σε ευρώ
2021	125.093,98	22.794,19
2020	130.529,30	22.027,52
2019	75.998,43	63.644,91
2018	74.375,08	51.104,02

Ακολούθως ο έλεγχος δέχεται μία απόκλιση της τάξης των (+), (-) 0,30 € μεταξύ της αξίας των εκτελεσμένων παραγγελιών και των εκδοθεισών ΑΛΠ, που μπορεί να προέκυψε στις παραγγελίες μέσω e-food λόγω τυχόν αλλαγών (έλλειψη συγκεκριμένου υλικού, αλλαγή ειδών, προσθήκη επιπλέον αγαθών ή λόγω έκδοσης ΑΛΠ με στρογγυλοποιημένο ποσό κλπ) και επανυπολογίζει εκ νέου τις εκτελεσθείσες μέσω e-food παραγγελίες με τα δεδομένα των ηλεκτρονικών αρχείων των ΑΛΠ του ΦΗΜ, ως κάτωθι:

Η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις 2018,2019 και 2020 δεν εξέδωσε είκοσι χιλιάδες διακόσιες εβδομήντα οχτώ (20.278) ΑΛΠ, συνολικής αξίας διακοσίων σαράντα οχτώ χιλιάδων πεντακοσίων ογδόντα πέντε ευρώ και δώδεκα λεπτών (248.585,12€).

Συγκεκριμένα :

α) το έτος 2018 δεν εξέδωσε έξι χιλιάδες εξακόσιες ογδόντα μία (6.681) ΑΛΠ συνολικής αξίας 76.015,23€

β) το έτος 2019 δεν εξέδωσε επτά χιλιάδες τριακόσιες πέντε (7.305) ΑΛΠ συνολικής αξίας 86.662,17€

γ) το έτος 2020 δεν εξέδωσε έξι χιλιάδες διακόσιες ενενήντα δυο (6.292) ΑΛΠ συνολικής αξίας 85.907,72€ για πώληση ειδών φαγητού μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας e-food σε

διάφορους πελάτες, κατα παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων Ι, 3, 5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για την περίοδο από 01-01-2018 έως και 19-05-2019, επί των ως άνω συναλλαγών συνολικής αξίας 122.805,83 €, εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 24%, ήτοι η καθαρή αξία ανέρχεται σε 99.036,60€ και ο Φ.Π.Α. σε 23.768,78 €.

Για την περίοδο από 20-05-2019 έως και 31-12-2020, επί των ως άνω συναλλαγών συνολικής αξίας 125.779,74 €, εφαρμόζεται συντελεστής ΦΠΑ 13%, ήτοι η καθαρή αξία ανέρχεται σε 111.309,50 € και ο Φ.Π.Α. σε 14.470,24 €.

Το ύψος του προστίμου προσδιορίζεται στο 50% του ΦΠΑ, ήτοι 38.239,02 € Χ 50% = 19.119,51 €, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Κατόπιν των ανωτέρω συντάχθηκε η από 17.03.2022 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Ε' Υποδιεύθυνση, με τις ως άνω διαπιστώσεις βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από την Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι παραγγελίες που κάνουν κάποιοι πελάτες μέσω μιας ιδιωτικής ηλεκτρονικής πλατφόρμας συνιστούν απόδειξη ότι έγινε κάποια πώληση ώστε να δημιουργεί υποχρέωση για έκδοση αποδείξεων.

Η υποχρέωση του για την έκδοση αποδείξεων υπάρχει κατά το χρόνο παράδοσης των προϊόντων ή έναρξης της αποστολής τις οποίες και εξέδιδε και σε καμία περίπτωση κατά το χρόνο παραγγελίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 13 του 4308/2014. Ως εκ τούτου για την πώληση των προϊόντων η απόδειξη εκδίδεται ή κατά τον χρόνο παράδοσης ή στην έναρξη της αποστολής και σε καμία περίπτωση κατά το χρόνο παραγγελίας από τον πελάτη.

Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης καθώς δεν προκύπτει με σαφήνεια ο χρόνος παράδοσης των προϊόντων ή ο χρόνος έναρξης αποστολής τους

-Στην περίπτωση της δεν υφίσταται υποτροπή καθώς δεν έχει συντελεστεί καμία άλλη ίδια παράβαση από την επιχείρησή της. Ο έλεγχος δεν απέδειξε την στοιχειοθέτηση παράβασης, δεν απάντησε ουσιαδώς στις απόψεις του υποβληθέντος υπομνήματος με αρ. πρωτ...18.02.2022, ως εκ τούτου η εκδοθείσα πράξη επιβολής προστίμου είναι αβάσιμη και πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζεται : 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτό. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής»

Επειδή με το άρθρο 58Α του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 51 του Ν. 4410/2016 (Φ.Ε.Κ. Α 141/03-08-2016) και ισχύει από 25/07/2016 ορίζετε ότι: «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 Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%)_επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο των πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος

τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν ή επί της διαφοράς αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, με την οποία διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου του άρθρου 58Α, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος **1** του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου **1** του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο

εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, **αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο**, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1155/10-10-2016 διευκρινίζονται τα εξής: Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α' , όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις **διάπραξης και διαπίστωσης της παράβασης** μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε *παραβάσεις* των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο.

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή την εκ νέου διάπραξη της ίδιας *παραβάσης* εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης προστίμου, επιβάλλεται το διπλάσιο του προστίμου (100%) που επιβλήθηκε αρχικά, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο των 500 ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί απλογραφικά βιβλία και των 1.000 ευρώ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος τηρεί διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. Για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή η να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται για πρώτη φορά κάποια παράβαση. Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης Για τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Επομένως ως χρόνος διαπίστωσης της εκ νέου παράβασης, που είναι και χρονικό σημείο αναφοράς για να θεμελιωθεί η υποτροπή, θα είναι ο χρόνος έκδοσης της νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η ίδια παράβαση.

Η διαπίστωση περισσότερες φορές της ίδιας παράβασης εντός της ίδιας πενταετίας, συνιστά ιδιαίτερος επιβαρυντική περίσταση, καθώς προβλέπεται ακόμα υψηλότερο πρόστιμο. Ο νόμος αναφέρεται σε «κάθε επόμενη ίδια παράβαση», συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση αυτή και η έκδοση σχετικής πράξης (λαμβάνει χώρα) εντός του προσδιοριζόμενου χρονικού εύρους. Για να ενεργοποιηθεί η παράγραφος 3 θα πρέπει, λοιπόν, μεταξύ του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και του χρόνου έκδοσης της νέας πράξης ή των νέων πράξεων, με την οποία ή τις οποίες διαπιστώνεται η ίδια παράβαση να μην έχει συμπληρωθεί πενταετία. [...] Για τον υπολογισμό της πενταετούς προθεσμίας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται η διάταξη του αστικού κώδικα περί υπολογισμού των προθεσμιών και έτσι, προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει μόλις παρέλθει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους. Σημειώνεται ότι δεν έχει σημασία για τον υπολογισμό αν παρεμβάλλεται δίσεκτο έτος. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]. Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίσταση. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

Επειδή, ο διπλασιασμός ή τετραπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 54 § 3 του ΚΦΔ, πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. Σχετ. ΣτΕ 1240/2016. (Δ. Σταματόπουλος, Ανάλυση-Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN 2018, σελ. 194).

Επειδή, για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, αποβλέπουσες τόσο στον κολασμό του παραβάτη όσο και στην αποτροπή της παράβασης, ως βασικό κριτήριο για τον καθορισμό του ύψους των προστίμων έχουν τη σοβαρότητα και τη συχνότητα της παράβασης, το όφελος του παραβάτη και την επαναλαμβανόμενη μη συμμόρφωση του διοικούμενου.

Επειδή, στην περίπτωση Ε της ΠΟΛ 1026/2018 ορίζεται ότι “Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015 .

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, εν προκειμένω βάσει της από 17.03.2022 θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Ε΄ Υποδιεύθυνση, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 από την Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 76.478,06€ για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, λόγω μη έκδοσης ΑΠ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Επειδή, για την αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, κατ' αρχήν, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Δ΄ Υποδιεύθυνση, επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ' αρ./2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς ακρόαση του Ν. 2690/1999.

Ακολούθως με την υποβολή του με αρ./2022 υπομνήματος αντίκρουσης η προσφεύγουσα διαμόρφωσε την κρίση του ελέγχου, κάνοντας μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς της και συγκεκριμένα ο έλεγχος έκανε δεκτή την απόκλιση της τάξης των (+), (-) 0,30 € μεταξύ της αξίας των εκτελεσμένων παραγγελιών και των εκδοθεισών ΑΠ, που μπορεί να προέκυψε στις παραγγελίες μέσω e-food, λόγω (έλλειψης συγκεκριμένου υλικού, αλλαγής ειδών, προσθήκης επιπλέον αγαθών ή λόγω έκδοσης ΑΠ με στρογγυλοποιημένο ποσό κλπ) και υπολόγισε εκ νέου τις εκτελεσθείσες μέσω e-food παραγγελίες με τα δεδομένα των ηλεκτρονικών αρχείων των ΑΠ του ΦΗΜ, μεταβάλλοντας τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου όπως αναλυτικά προαναφέρθηκε, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις της, αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας δεν γίνεται συγκεκριμένη αναφορά σε ποιες περιπτώσεις δεν είχε εκτελεσθεί η ηλεκτρονική παραγγελία είτε γιατί η ακύρωση των

ηλεκτρονικών παραγγελιών είναι υπαιτιότητας της, λόγω φόρτου εργασίας, είτε η υπαιτιότητα ανάγεται στο πρόσωπο του χρήστη/πελάτη της εφαρμογής e-food, λόγω μη παραλαβής της παραγγελίας, ώστε να είναι εφικτή η ασφαλής ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής, η αναλυτική πληροφόρηση και η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, επικουρικώς και συναφώς με τα ανωτέρω, μετά την επιτυχή ολοκλήρωση της παραγγελίας, ο πελάτης λαμβάνει μια επιβεβαίωση της παραγγελίας του, ότι έγινε δεκτή στην ηλεκτρονική διεύθυνση που έχει δηλώσει. και η παραγγελία εκτυπώνεται στο επιλεγόμενο κατάστημα. Δεδομένου ότι η σύμβαση της παραγγελίας συνάπτεται μεταξύ του πελάτη και του συνεργαζόμενου καταστήματος, το τελευταίο είναι υπεύθυνο για την έκδοση του προβλεπόμενου εκ του νόμου (4308/2014 Κ.Φ.Δ.) φορολογικού παραστατικού (Α.Λ.Π). επιβεβαιώνοντας και το χρόνο παράδοσης στον πελάτη.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα αποδέχεται κατά μέσο όρο 41 παραγγελίες μέσω e-food ανά ημέρα, ενώ αντιθέτως ο μέσος όρος των συνολικών ΑΛΠ που εκδίδονται ανά ημέρα είναι μόλις 29.

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1,5 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει η υποχρέωση της προσφεύγουσας να αποδεικνύει τα στοιχεία των καταχωρήσεων και να τεκμηριώνει με κατάλληλα παραστατικά που εκδίδονται είτε από τον ίδιο είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους κάθε συναλλαγή και γεγονός που την αφορά, ώστε να είναι εφικτή η ασφαλής ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής, η αναλυτική πληροφόρηση και η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, οι επαναπροβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έχουν ληφθεί υπόψη από τον γενόμενο έλεγχο. Συνεπώς η προσήκουσα εκπλήρωση όλων των σχετικών ισχυρισμών του με αρ./2022 υπομνήματος αντίκρουσης προκύπτει από την 17.03.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνση στην οποία αποτυπώνονται αναλυτικά και ουσιαδώς οι ισχυρισμοί και οι αντικρουόμενες απόψεις του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει το βάρος της, κατά το άρθρο 65 του ν. 4174/2013, απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης, δεν απέδειξε τις αιτίες ακύρωσης των παραγγελιών μέσω e-food, για τις οποίες δεν εξέδωσε πλήθος αποδείξεων: α) το έτος 2018 έξι χιλιάδες εξακόσιες ογδόντα μία (6.681) ΑΛΠ συνολικής αξίας 76.015,23€, β) το έτος 2019 επτά

χιλιάδες τριακόσιες πέντε (7.305) ΑΛΠ συνολικής αξίας 86.662,17€ και γ) το έτος 2020 έξι χιλιάδες διακόσιες ενενήντα δυο (6.292) ΑΛΠ συνολικής αξίας 85.907,72€ για πώληση ειδών φαγητού μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας e-food, τόσο στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα χαρακτηρίζεται από τον έλεγχο ως υπότροπη κατ' επανάληψη.

Επειδή, με τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, από το αρχείο taxis διαπιστώθηκε η διάπραξη από την προσφεύγουσα της ίδιας παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εντός πενταετίας από τρεις (3) διαφορετικούς φορολογικούς ελέγχους. Για τις παραβάσεις αυτές εκδόθηκαν η με αρ.20.02.2017 αρχική πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ αξίας 9,30 ευρώ στις 02-12-2016 (η κοινοποίηση συντελέστηκε κατά την 09.03.2017), η με αρ./14.05.2018 πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ αξίας 11,00 ευρώ στις 06-03-2018 (η κοινοποίηση συντελέστηκε κατά την 31.05.2018), και η με αρ./11.07.2019 πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση μιας (1) ΑΛΠ αξίας 7,30 ευρώ στις 14-06-2019 (η κοινοποίηση συντελέστηκε κατά την 25.09.2019).

Επειδή, κατά της προσφεύγουσας εκδόθηκε η αριθμ./20-2-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1-1-2016 /31-12-2016, η οποία τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε στις 9-3-2017, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4174/2013, ημερομηνία που θεωρείται η αφετηρία έναρξης της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής. Στη συνέχεια εκδόθηκε η αριθμ./14-5-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1-1-2018 /31-12-2018, η οποία τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε στις 31-5-2018. Τέλος εκδόθηκε η αριθμ.11-7-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικής περιόδου 1-1-2019 /31-12-2019, η οποία τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε στις 25-9-2019.

Με αφορμή τις ως άνω εκδοθείσες πράξεις επιβολής προστίμων σε χρόνο προγενέστερο και στη διάρκεια προηγούμενων ελέγχων η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη που αφορά φορολογικές περιόδους 2018, 2019 και 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις περί 2^{ης} υποτροπής, ήτοι πρόστιμο 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Για το χρονικό διάστημα όμως που μεσολαβεί μεταξύ της κοινοποίησης της αρχικής πράξης και της κοινοποίησης της 2^{ης} πράξης επιβολής προστίμου (από 9-3-2017 έως 30-5-2018) επιβάλεται να επιβληθεί πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις περί 1^{ης} υποτροπής, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 100% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2018	Σύνολο περιπτώσεων	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 24%	ΦΠΑ 13%		Ύψος προστίμου
01-01-2018 /30-5-2018	2.732	24.480,03	5.875,21		100%	5.875,21

31-5-2018 /31-12-2018	3.949	36.822,57	8.837,42		200%	17.674,84
ΣΥΝΟΛΟ 2018	6.681	61.302,60	14.712,63			23.550,05
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2019						
01-01-2019 /31-12-2019	7.305	73.018,97	9.056,16	4.587,05	200%	27.286,42
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2020						
01-01-2020 /31-12-2020	6.292	76.024,53		9.883,19	200%	19.766,38
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		210.346,10	23.768,79	14.470,24		70.602,85

Συνεπώς γίνεται μερικώς αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί περιορισμού του προστίμου λόγω υποτροπής.

Επειδή, κατά τα λοιπά η με ημερομηνία θεώρησης 17.03.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Έ Υποδιεύθυνση, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επίσης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά παραστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την μη έκδοση Α.Λ.Π. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, και την τροποποίηση της υπ' αρ.28.04.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: Φορολογικών ετών 2018,2019 και 2020.

Πρόστιμο του άρθρου 58 Α § 1 του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ)	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
	76.478,06	70.602,85

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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