



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/04/2023
Αριθμός απόφασης: 985

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2016-01/01/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/07/2016-01/01/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους καταρχήν 47.127,00 € (= 94.254,00 € * 50%), επειδή διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ανακριβώς δύο χιλιάδες οκτακόσια εξήντα τρία (2.863) φορολογικά στοιχεία για την πώληση εισιτηρίων διαρκείας της αγωνιστικής περιόδου 2016-2017 σε ισάριθμους φίλαθλους, συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 486.980,00 €, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 392.726,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% ύψους 94.254,00 €.

Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κρίνοντας πως η προσφεύγουσα ήταν δύο (2) φορές υπότροπη, δεδομένου ότι έχουν ήδη εκδοθεί δύο πράξεις επιβολής προστίμου στο όνομά της για την ίδια αιτία, που αφορούσαν στις περιόδους 2014 και 2015, επέβαλε τελικά πρόστιμο ίσο με το 4πλάσιο του αναλογούντος, ήτοι **188.508,00 €** (= 47.127,00 € * 4).

Το ως άνω ποσό ανακριβούς έκδοσης προέκυψε από το πόρισμα της απόΈκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ. της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, έγινε έλεγχος των πιστώσεων στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ημε Α.Φ.Μ. (μέτοχος της προσφεύγουσας) μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ), όπου από την αντιπαραβολή των πιστώσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας (αναλυτικό καθολικό των λογαριασμών 73.00.003 & 73.00.01-Έσοδα από εισιτήρια διαρκείας χονδρικής και λιανικής), καθώς και με τον τιμοκατάλογο της αγωνιστικής περιόδου 2016-2017 που περιλαμβάνεται στο επίσημο ενημερωτικό φυλλάδιο της προσφεύγουσας, όπως είχε δημοσιευτεί στο διαδίκτυο, διαπιστώθηκαν περιπτώσεις, όπου η αξία των φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π.) που εκδίδονταν για πώληση εισιτηρίων διαρκείας υπολειπόταν των αντίστοιχων ποσών που οι φίλαθλοι κατέβαλλαν ως αντίτιμο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Π.) που εξέδιδε η προσφεύγουσα θα έπρεπε να περιλαμβάνουν το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλλαν οι φίλαθλοι. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις σελ. 9-10 της Έκθεσης Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

“...

Ε. Ο έλεγχος στον υποπίνακα ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ εντόπισε δύο χιλιάδες εκατόν ογδόντα τέσσερις (2.184) περιπτώσεις αγοράς εισιτηρίων διαρκείας από φίλαθλους/πελάτες, συνολικής αξίας 608.362,00 €, οι οποίοι κατέβαλλαν επιπλέον ποσά συνολικής αξίας 406.078,00 € στηνμε τη μορφή μετρητών ή με κατάθεση στον τραπεζικό της λογαριασμό. Στις περιπτώσεις αυτές, το συνολικά καταβληθέν ποσό των 1.014.440,00 €, που ορίζεται ως το άθροισμα του εισιτηρίου διαρκείας και του ποσού που κατέβαλλαν στην, συμπίπτει με την τιμή των εισιτηρίων διαρκείας του επίσημου δημοσιευμένου καταλόγου της Ως ποσό ανακριβείας ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής του εισιτηρίου διαρκείας από τον επίσημο κατάλογο της και της εκδοθείσας ΑΛΠ, η οποία ταυτίζεται με το ποσό καταβολής στην

ΣΤ. Ο έλεγχος στον υποπίνακα ΑΝΑΓΩΓΗ εντόπισε εξακόσιες εβδομήντα εννιά (679) περιπτώσεις αγοράς εισιτηρίων διαρκείας από φίλαθλους/πελάτες συνολικής αξίας 151.632,00 € οι οποίοι

κατέβαλαν επιπλέον ποσά συνολικής αξίας 66.124,00 € στηνμε τη μορφή μετρητών ή 6.870,00 € με κατάθεση στον τραπεζικό της λογαριασμό. Στις περιπτώσεις αυτές, συνολικά καταβληθέν ποσό, που ορίζεται ως το άθροισμα του εισιτηρίου διαρκείας και του ποσού που κατέβαλαν στην, δεν συμπίπτει με την τιμή των εισιτηρίων διαρκείας του επίσημου δημοσιευμένου καταλόγου της, γι' αυτό αναγάγαμε το συνολικά καταβληθέν ποσό στο πλησιέστερο εισιτήριο διαρκείας. Ως ποσό ανακρίβειας ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής του εισιτηρίου διαρκείας από τον επίσημο κατάλογο της και της εκδοθείσας ΑΛΠ. Σημειώνεται ότι επειδή δεν υπάρχει ταύτιση του συνολικού ποσού που κατέβαλε ο εκάστοτε φίλαθλος με τις δημοσιοποιημένες τιμές διάθεσης των εισιτηρίων διαρκείας, είτε γιατί εμπίπτει σε ειδικές εκπρωτικές κατηγορίες είτε γιατί αγόρασε εισιτήρια περισσότερα του ενός, ο έλεγχος καταλόγισε ως ανακρίβεια το ποσό καταβολής στην

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Η ανωτέρω πράξη παρίσταται νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, ως εκθοθείσα κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 23 επ. και ιδίως 28 του Κ.Φ.Δ και δη χωρίς την ουσιαστική διενέργεια διακριτού ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με αποτέλεσμα να υφίσταται τόσο παράβαση νόμου όσο και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της, εκ της οποίας υφίσταται ανεπανόρθωτη βλάβη.

2^{ος} λόγος: Η οικονομική ενίσχυση μελών, που δίδεται σε ερασιτεχνικό μη κερδοσκοπικό σωματείο, στο οποίο ανήκουν, προς ευόδωση του σκοπού του, δε συνιστά καταστρατήγηση ούτε καν υπέρβαση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς του ούτε φυσικά νοείται κάθε τέτοια οικονομική παροχή καλυμμένη πληρωμή εισιτηρίου διαρκείας.

3^{ος} λόγος: Σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, την ΣτΕ 2319/2021 και την Ε. 2042/2022, το επιβληθέν πρόστιμο θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 2.500,00 €.

4^{ος} λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη η κρίση της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ περί υποτροπής.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του Κ.Φ.Δ.',

διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρικαι δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή σύμφωνα με την υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (Β 4738) και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Ενότητα Α', άρθρο 13, παρ. 5 αυτής, «Οι πράξεις επιβολής προστίμων, που προκύπτουν από τις εκθέσεις ελέγχου των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, στον οποίο αφορούν...».

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προέβη στην έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί έκδοση νέας εντολής ελέγχου και σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενος στην απόΈκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Κ.Φ.Δ.) και του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι:

- Συντάχθηκε το υπ' αριθμόνΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας στιςκαι ώρα 12:45 στον προϊστάμενο λογιστηρίου της κ.
- Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.υπόμνημά της που αφορά τις απόψεις ή τις ενστάσεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων του ελέγχου.
- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έλαβε υπόψη της τις απόψεις της προσφεύγουσας, πριν προβεί στην έκδοση της απόΈκθεσης Ελέγχου και την αποστείλει στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ποσά που κατέβαλλαν οι φίλαθλοι δεν αντιστοιχούσαν μόνο στην αγορά του εισιτηρίου διαρκείας (δηλ. στο δικαίωμα εισόδου στο γήπεδο) αλλά ταυτόχρονα και στην οικονομική ενίσχυση του μη κερδοσκοπικού σωματείουμε Α.Φ.Μ., με απώτερο σκοπό τη συμμετοχή στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας. Κατά την καταβολή του ποσού από κάθε φίλαθλο, εκδιδόταν ένα φορολογικό στοιχείο από την προσφεύγουσα (Α.Λ.Π.) και ένα μη φορολογικό στοιχείο (Απόδειξη Είσπραξης) από τηνμε Α.Φ.Μ. Η καταβολή της

οικονομικής ενίσχυσης δεν αποτελούσε υποχρέωση του αγοραστή αλλά επαφίεταν στη διακριτική του ευχέρεια.

Επειδή ωστόσο, το δικαίωμα εισόδου στο γήπεδο συνίσταται στην αγορά και κατοχή του εισιτηρίου.

Επειδή δεν ήταν δυνατή η αγορά των εισιτηρίων διαρκείας από τους φιλάθλους χωρίς την καταβολή και των δύο ποσών, ήτοι προκύπτει άμεση σύνδεση του δικαιώματος εισόδου στο γήπεδο με την καταβολή του συνολικού αντιτίμου που αναγράφεται στον τιμοκατάλογο με τα εισιτήρια διαρκείας.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ. 9) «ο έλεγχος σε 2.042 περιπτώσεις αγοράς εισιτηρίων διαρκείας συνολικής αξίας 318.443,00 € δεν εντόπισε ανακρίβεια στην έκδοση φορολογικών στοιχείων», ήτοι καταρρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί σφάλματος της μεθοδολογίας του ελέγχου, εφόσον υπήρξαν και λοιπές περιπτώσεις αγοράς εισιτηρίων, όπου ο έλεγχος, ακολουθώντας την ίδια μεθοδολογία, δεν εντόπισε διαφορές.

Επειδή αναφορικά με τον επιμέρους επικουρικό ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ποσό της φερόμενης ανά περίπτωση ανακρίβειας θα πρέπει να διαμορφωθεί με βάση την πλησιέστερη τιμή του τιμοκαταλόγου, αυτός τυγχάνει παντελώς αόριστος και αναπόδεικτος. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα σχετικό αριθμητικό στοιχείο, όπως ακριβώς είχε πράξει και στα πλαίσια του απαντητικού της υπομνήματος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (βλ. σχετική αναφορά σελ. 13 Έκθεσης Ελέγχου ότι ουδέποτε προσκομίστηκε ο Πίνακας 1 που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι συντρέχει περίπτωση αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης ως προς την επιβολή προστίμου για ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, επικαλούμενη την ΣΤΕ 2319/2021 και την Ε. 2042/2022, με την οποία η εν λόγω απόφαση του ΣΤΕ υιοθετήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση και ότι, συνεπώς το επιβληθέν πρόστιμο θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 2.500,00 €.

Επειδή με το άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ., όπως προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προσπιθέμενης 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 ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι:

«....

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 ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και **16.10.2015**, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μετά την κατάργηση των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, καταργούνται τα ανώτατα όρια των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, που προβλέπονταν από τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 2.

3. Με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 προστέθηκε νέο άρθρο 58Α αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, για κάθε παράβαση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, ανεξαρτήτως αξίας, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., και η οποία (παράβαση) διαπράττεται από την **17.10.2015** (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα (άρθρο 58Α παρ. 1).

Με τον τρόπο αυτό το ύψος του προστίμου συνδέεται με την αποφυγή απόδοσης του Φ.Π.Α. και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων.

....».

Επειδή εν προκειμένω οι παραβάσεις διαπράχθηκαν εντός της περιόδου 01/07/2016-01/01/2017, ήτοι μετά τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015) και τη συνακόλουθη έναρξη ισχύος του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή η ΣτΕ 2319/2021 και η Ε. 2042/2022 έχουν πεδίο εφαρμογής σε υποθέσεις όπου οι σχετικές παραβάσεις έλαβαν χώρα έως και 16/10/2015, όπως ρητά αναφέρεται στο σώμα της τελευταίας, ήτοι δεν έχουν πεδίο εφαρμογής στην κρινόμενη υπόθεση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη, η προσφεύγουσα ευρέθη δις υπότροπη από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διότι έχουν εκδοθεί ήδη οι υπ' αριθμ.πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε συντρέχει περίπτωση υποτροπής, δεδομένου ότι κρίσιμο χρονικό σημείο για τη διαπίστωση υποτροπής είναι ο χρόνος διάπραξης των μεταγενέστερων όμοιων παραβάσεων, οι οποίες πρέπει να λαμβάνουν χώρα μετά την επιβολή του αρχικού προστίμου, καθώς και ότι στην περίπτωσή της, ο πρώτος χρονικά έλεγχος που αφορούσε στη χρήση 2014, έλαβε χώρα σε χρονική στιγμή κατά την οποία είχε ήδη διαπραχθεί η παράβαση για όλες τις χρήσεις 2014-2016.

Επειδή όπως έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας, 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 να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για τη 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 σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά της κρινόμενης περίπτωσης, πριν τη διενέργεια του ελέγχου που αφορά στην κρινόμενη υπόθεση, είχε διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επίσης από την **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**:

- για το φορολογικό έτος 2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία

εκδόθηκε η από Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στη συνέχεια η υπ' αριθμόν καταλογιστική πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και

- για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2015-30/06/2016, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, παράβαση για την οποία εκδόθηκε η από Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στη συνέχεια η υπ' αριθμόν καταλογιστική πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ. Επίσης, για την ίδια περίοδο και συγκεκριμένα για το υποδιάστημα 17/10/2015-31/10/2015, είχε εκδοθεί η υπ' αριθμόν Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α του Κ.Φ.Δ. από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία είχε καταλογιστεί στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 1.000,00 € λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο (2) φορολογικών στοιχείων.

Επειδή συνεπώς, κατά τη στιγμή ολοκλήρωσης του πρώτου κατά χρονική σειρά ελέγχου (εντός του έτους 2020) που αφορούσε τη διαπίστωση όμοιων παραβάσεων, **είχε ήδη διαπραχθεί** από την προσφεύγουσα η παράβαση, για την οποία καταλογίστηκε το πρόστιμο με την πράξη που προσβάλλεται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται πως η προσφεύγουσα **δεν τυγχάνει υπότροπη** και ο ισχυρισμός της γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαμε Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **47.127,00 €** (= 94.254,00 € * 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.