



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/04/2023

Αριθμός απόφασης: 800

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία , με έδρα στα, κατά της με αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους

2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση αυτής.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **32.624,82€**, λόγω ύπαρξης υποτροπής, δηλαδή διαπίστωση εκ νέου της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, ήτοι τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις εμπορευμάτων, συνολικής αξίας 168.561,59€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, όπως προστέθηκε και ισχύει με το Ν.4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 30/9/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, του ν. 4174/13 και του ν.2859/2000 του της ΥΕΔΔΕ Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτοκόλλου εμπιστευτικό πληροφοριακό δελτίο της Δι.Π.Α.Β.Ε., το οποίο τους διαβιβάστηκε με το με αριθμ. πρωτοκόλλου ΕΜΠέγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε, από 01/01/2018 έως 31/12/2018, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 135.936,77 με ΦΠΑ 32.624,82, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2859/2000.

Στα πλαίσια του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση και ο υπ' αρ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, με την επιφύλαξη της υποτροπής. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σημείωμα με τις απόψεις της επ' αυτών και η ΥΕΔΔΕ προχώρησε στη σύνταξη της ως άνω Έκθεσης Ελέγχου. Στη συνέχεια απέστειλε το φάκελο της υπόθεσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ως άνω πράξης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι δεν συντρέχει το στοιχείο της υποτροπής, αφού ο εν έτει 2022 διενεργηθείς έλεγχος αναφέρεται και αφορά σε παράβαση του φορολογικού έτους 2018, δηλαδή σε προγενέστερη και όχι μεταγενέστερη της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με το ν. 4308/2014, θεσπίστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία καθορίζουν ένα ενοποιημένο λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, οι διατάξεις του οποίου τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/2015 και εφεξής. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : « Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ετερόρρυθμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β), γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις των παρ. 5, 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι :

«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 αυτόν. 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110) ορίζεται ότι:

- «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.
2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.
3. ...
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:«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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» ...

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13** «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή, στο **άρθρο 58^A του ν. 4174/2013**, 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 *“για παραβάσεις σχετικές με το 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 στο άρθρο 58^A του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του [άρθρου 51](#) του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου 51, ορίζεται 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 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, αντίστοιχα, 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, από 25.7.2016 και μετά, επανατέθηκαν οι διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ. Από την ημερομηνία αυτή και μετά, προβλέπεται ελάχιστο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων (250 ή 500 ευρώ, για απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα) ενώ **προβλέπεται και ο πολλαπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, διαπίστωσης, δηλαδή, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.**

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1112/2016** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι 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 58Α, 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, οι διατάξεις του **άρθρου 51 του ν. 4410/2016** (οι οποίες εισήγαγαν στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ το ελάχιστο ύψος προστίμου ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων καθώς και τον πολλαπλασιασμό του προστίμου σε περίπτωση υποτροπής) **εφαρμόζονται 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, ήτοι από τις 25.7.2016** και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις που ο χρόνος διάπραξής τους είναι προγενέστερος της ημερομηνίας αυτής και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο. (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1155/2016).

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 απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης 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, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του ΚΦΔ και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφητηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα είναι Ετερόρρυθμη Εταιρεία με αντικείμενο εργασιών: Εμπόριο ειδών υγιεινής, διατροφής και αθλητικών ειδών. Υπάλληλοι του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.,
....., διενεργώντας έλεγχο επεξεργασίας κατασχεμένων και λοιπών στοιχείων στα γραφεία της υπηρεσίας τους, ύστερα από την αριθ. εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας τους, σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ..... εντολής, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251/24-11-2014) και του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), διαπίστωσαν ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, πραγματοποίησε πωλήσεις εμπορευμάτων με αντικαταβολή, των οποίων την μεταφορά και την είσπραξη των αντίστοιχων ποσών διενήργησε για λογαριασμό της ελεγχόμενης επιχείρησης από 01/01/2018 έως 31/12/2018, η ταχυμεταφορική «ACS TAXYΔΡΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ Α.Ε.Ε.».

Επιπλέον, στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμότης επιχείρησης στην τράπεζα EUROBANK, πιστώθηκαν οι εισπράξεις της επιχείρησης μέσω των τερματικών POS, για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της επιχείρησης με χρήση χρεωστικών/πιστωτικών καρτών και στον λογαριασμό της επιχείρησης στην τράπεζα Πειραιώς, κατατέθηκαν ποσά, τα οποία αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων.

Στον πίνακα που ακολουθεί αναφέρονται συγκεντρωτικά οι εισπράξεις της επιχείρησης από τις αντικαταβολές από πωλήσεις εμπορευμάτων μέσω της ACS και μέσω των παραπάνω τραπεζικών της λογαριασμών, όπως προέκυψαν από τα στοιχεία που συγκέντρωσαν, ανά τρίμηνο, για το φορολογικό έτος 2018, καθώς και οι διαφορές που προέκυψαν σε σύγκριση με τα δηλωθέντα έσοδα:

2018				
	ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Α'ΤΡΙΜ	ACS	51.049,90	41.169,27	9.880,63
	EUROBANK	9.505,27	7.665,54	1.839,73
	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	529,50	427,02	102,48
		61084,67	49.261,83	11.822,84
Β'ΤΡΙΜ	ACS	49.517,90	39.933,79	9.584,11
	EUROBANK	7,960,04	6.419,39	1.540,65
	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	1.356,00	1.093,55	262,45
		58.833,94	47.446,73	11.387,21
ΓΤΡ1Μ	ACS	58.457,00	47.142,74	11.314,26
	EUROBANK	7.904,15	6.374,31	1.529,84
	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	2.030,50	1.637,50	393,00
		68.391,65	55.154,55	13,237,10
Δ'ΤΡΙΜ	ACS	45.148,37	36.409,98	8.738,39
	EUROBANK	9.667,47	7.796,35	1.871,12
	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	1.414,60	1.140,81	273,79
		56.230,44	45.347,14	10.883,30

ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	197.210,25	
ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ	61.273,48	
ΔΙΑΦΟΡΕΣ	135.936,77	32.624,82

Από 01/01/2018 έως 31/12/2018 η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποίησε πωλήσεις εμπορευμάτων συνολικής καθαρής αξίας 197.210,25 €. Σύμφωνα με το βιβλίο εσόδων εξόδων και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η ελεγχόμενη οντότητα για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα της ανήλθαν στο ποσό των 61.273,48€. Συνεπώς, προκύπτει συνολική διαφορά ποσού 135.936,77€ μεταξύ της συνολικής καθαρής αξίας των εισπράξεων και των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων για το έτος 2018.

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, η ελεγχόμενη οντότητα δεν εξέδωσε από 01/01/2018 έως 31/12/2018 φορολογικά στοιχεία αξίας - το συνολικό πλήθος των οποίων και η αξία εκάστου δεν δύναται να προσδιοριστούν - για πωλήσεις εμπορευμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 135.936,77 - ΦΠΑ 32.624,82, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2859/2000.

Για την παραπάνω παράβαση το πρόστιμο προσδιορίστηκε προσωρινά από τον έλεγχο στο ποσό των 16.312,41€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει . Στη συνέχεια η αρμόδια για την έκδοση της Πράξης Επιβολής Προστίμου Δ.Ο.Υ., εξέτασε τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε για δεύτερη φορά στην ίδια παράβαση ήτοι τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και προσδιόρισε ανάλογα το ύψος του προστίμου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του γ' και δ' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013.

Επειδή, προ της προσβαλλόμενης πράξης, είχε διαπιστωθεί σε ξεχωριστό έλεγχο η διάπραξη της ίδιας παράβασης. Συγκεκριμένα είχε επιβληθεί στην προσφεύγουσα η με αρ. Πράξη Οριστικού Προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ, ποσού 14.479,53€, για το φορολογικό έτος 2017. Με το υπ'αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ.κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η ως άνω πράξη.

Επειδή, περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε από 01/01/2018 έως 31/12/2018 φορολογικά στοιχεία αξίας - το συνολικό πλήθος των οποίων και η αξία εκάστου δεν δύναται να προσδιοριστούν - για πωλήσεις εμπορευμάτων, συνολικής καθαρής αξίας 135.936,77 - ΦΠΑ 32.624,82, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,3,8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2859/2000, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ήτοι το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα $32.624,82€ * 50\% = 16.312,41€$, χωρίς να θεμελιώνεται όμως υποτροπή, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της κοινοποίησης της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην υπ'αρ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **22-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης. .

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αρ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		32.624,82 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.