



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/02/2023

Αριθμός απόφασης: 285

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
- 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 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή τ.....**, με ΑΦΜ:, κατά των :

α) υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

- β) υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- γ) υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5.** Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής τ....., με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 25.684,20 ευρώ, διότι κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 11.919 φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 § 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ως υπότροπος αφού έχουν καταλογιστεί σε βάρος της οι υπ' αριθμ.-/.....2018,-/.....2018 και-/.....-2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013
- Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 129.024,48 ευρώ, διότι κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 63.981 φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 § 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ως υπότροπος αφού έχουν καταλογιστεί σε βάρος της οι υπ' αριθμ.-/.....-2018,/...-2018 και-/.....-2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013

- Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 36.794,60 ευρώ, διότι κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης 16.904 φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 § 1 του ΚΦΔ, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), λαμβάνοντας υπόψη ότι η επιχείρηση θεωρήθηκε από την φορολογική αρχή ως υπότροπος αφού έχουν καταλογιστεί σε βάρος της οι υπ'αριθμ.-/.....-2018,-/.....-2018 και-/.....-2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α §1 του Ν 4174/2013

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ..... εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της, που αφορούσε στην επεξεργασία κατασχεθέντων.

Ειδικότερα, την διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε αρχικά έξω από την επιχείρηση στον υπάλληλο που αναχωρούσε για παράδοση φαγητών σε τρεις πελάτες, διαπιστώθηκε ότι έφερε μαζί του τρεις αποδείξεις λιανικής πώλησης με Νο, και, στις οποίες δεν αναγραφόταν ο αριθμός μητρώου του φορολογικού μηχανισμού και η Προηγμένη Ασφαλής Ηλεκτρονική Ψηφιακή Σύνοψη της φορολογικής απόδειξης, ενώ ταυτόχρονα η ενδεικτική απόδειξη αξίας 0,50 ευρώ που ζήτησε και παρέλαβε εντός της επιχείρησης η ομάδα ελέγχου είχε αριθμό από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου στην οποία αναγραφόταν και η ΠΑΗΨΣ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε εντός της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση χρησιμοποιούσε για την καταχώρηση των παραγγελιών των πελατών της και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, με σύνδεση με τον μοναδικό ΦΗΜ, δύο Ηλεκτρονικούς Υπολογιστές, οι οποίοι λειτουργούσαν σε δίκτυο. Επιπλέον, είχε εγκαταστήσει στους υπολογιστές εφαρμογή, μέσω της οποίας εκδίδονταν έγγραφα, με τη μορφοποίηση αποδείξεων λιανικής πώλησης, για λιανικές συναλλαγές που πραγματοποιούσε, χωρίς τα φορολογικά στοιχεία εσόδων να εκδίδονται από τον ΦΗΜ που διέθετε και χρησιμοποιούσε και κατ'επέκταση χωρίς να καταγράφονται στην ηλεκτρονική μνήμη αυτού. Με την με αριθμ..... έκθεση κατάσχεσης κατασχέθηκαν ο με αριθμό μητρώου με δύο καλωδιώσεις, δύο εκτυπωτές, δύο μονάδες υπολογιστή, δύο πληκτρολόγια, ποντίκι, δύο οθόνες και καλωδιώσεις, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου. Με τις με αριθμ..... και Προσκλήσεις, ζητήθηκαν τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία των φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 και ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ.πρ..... έγγραφό του. Με το με αρ.πρ. έγγραφο της ΥΕΔΔΕ παραδόθηκαν στη Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών (7^ο Τμήμα Εξέτασης Ψηφιακών και Ηχητικών Πειστηρίων) ο φορολογικός μηχανισμός και οι δύο σκληροί δίσκοι που είχαν κατασχεθεί, ώστε να ληφθούν αντίγραφα του φυσικού αρχείου για τον καθένα από τους

σκληρούς δίσκους και τα δεδομένα του φορολογικού μηχανισμού σχετικά με τα δημιουργηθέντα αρχεία (txt), εξάγοντάς τα και σε μορφή excel. Στις περιήλθε στην ΥΕΔΔΕ η με αρ. έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Διεύθυνσης εγκληματολογικών ερευνών. Πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των αρχείων των κατασχεμένων Η/Υ, όπως προέκυψαν από το πόρισμα της ως άνω εργαστηριακής έκθεσης πραγματογνωμοσύνης, και συγκεκριμένα των αρχείων 1) ORDERS, που περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης είτε έχουν εκδοθεί μέσω ΦΗΜ είτε όχι και των αντίστοιχων δελτίων παραγγελίας και 2) PARAG που περιλαμβάνει τα στοιχεία των εκτελεσθέντων παραγγελιών είτε έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης είτε όχι και αντιπαραβολικός έλεγχος με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων που αποτυπώνονται στα βιβλία που τηρεί η προσφεύγουσα επιχείρηση και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης α) σε 11.919 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2017, β) σε 63.981 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2018 και γ) σε 16.904 περιπτώσεις το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58^Α § 1 του Ν 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση και τον με αριθμό Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας τον να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρ..... σημείωμα-αντιρρήσεις, με τις αιτιάσεις του για τον διενεργηθέντα έλεγχο και τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1)ο καταλογισμός των προστίμων είναι αβάσιμος και η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι πράξεις επιβολής προστίμου είναι αόριστη, καθώς δεν έγινε διασταύρωση των δελτίων παραγγελιών με τις αποδείξεις που είχαν εκδοθεί, αλλά θεωρήθηκε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις κατά τρόπο και υπολογισμό «τεκμαρτό». Επιπλέον, και η πραγματογνωμοσύνη έχει το κενό του συσχετισμού των δελτίων παραγγελίας με τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που είχαν εκδοθεί.

2)εσφαλμένα του επιβλήθηκαν τα πρόστιμα 200 % επί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, λόγω υποτροπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α § 1εδ. γ'Ν. 4174/2013, καθώς δεν συντρέχουν στην περίπτωση του οι προϋποθέσεις της υποτροπής. Ειδικότερα, με την υπ'αριθμ.2022 πράξη επιβλήθηκε πρόστιμο για το φορολογικό έτος 2017, ενώ οι υπ'αριθμ./2018,/2018 και/2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου, βάσει των οποίων αιτιολογείται η υποτροπή, αναφέρονται στις χρήσεις 2018 και 2019,

3)η υπ'αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, καθώς δεν γίνεται καμία αναφορά στον χρόνο των παραβάσεων για τις οποίες εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ.2018 και/2018 πράξεις επιβολής προστίμου, ούτε διευκρινίζεται αν αυτές δεν

συμπεριλαμβάνονται στις παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη, οπότε αν πρόκειται για τις ίδιες παραβάσεις, δεν θα υφίσταται υποτροπή. Αντίστοιχα, η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη, καθώς δεν γίνεται καμία αναφορά στον χρόνο των παραβάσεων για τις οποίες εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου, ούτε διευκρινίζεται αν αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται στις παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη, οπότε δεν θα υφίσταται υποτροπή για τις ίδιες παραβάσεις. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ.1 ΚΔΔ, όλες οι ατομικές διοικητικές πράξεις πρέπει να έχουν αιτιολογία. Όταν η αιτιολογία επιβάλλεται από τις σχετικές με την έκδοση της πράξης διατάξεις, πρέπει να υπάρχει στο σώμα της πράξης, αλλιώς η έλλειψη της αιτιολογίας στο σώμα της πράξης συνιστά λόγο ακύρωσης λόγω παράλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης αυτής. Δεν αρκεί η παραπομπή σε πόρισμα κάποιας αρχής αλλά στοιχειωδώς πρέπει να περιγράφεται και η αποδιδόμενη παράβαση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

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.

.....

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 7 και 8 του άρθρου **12 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.

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....

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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 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. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.”.

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015 “Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν. [4308/2014](#)), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.- ν. [4308/2014](#)).

Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1220/2012](#) η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#), ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, εν προκειμένω, η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν έγινε διασταύρωση των δελτίων παραγγελιών με τις αποδείξεις που είχαν εκδοθεί αλλά θεωρήθηκε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις κατά τρόπο και υπολογισμό «τεκμαρτό»: ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα αρχεία 1) ORDERS, που περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία των εκδοθέντων αποδείξεων λιανικής πώλησης και των αντίστοιχων δελτίων παραγγελίας και 2) PARAG που περιλαμβάνει τα στοιχεία των εκτελεσθέντων παραγγελιών είτε έχουν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης είτε όχι και από την διασταύρωση των δύο αρχείων και τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων που αποτυπώνονται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης για τις παραγγελίες που περιλαμβάνονται στο αρχείο PARAG και δεν περιλαμβάνονται στο αρχείο ORDERS. Τα υπό επεξεργασία αρχεία προέκυψαν από την εργαστηριακή εξέταση που διενήργησε η Διεύθυνση Εγκληματολογικών Ερευνών στους σκληρούς δίσκους που κατασχέθηκαν και ειδικότερα από τα αρχεία δεδομένων της βάσης συστήματος παραγγελιοληψίας και από το σύνολο των αρχείων txt που παρήχθησαν κατά τη λειτουργία του ΦΗΜ με αριθμό μητρώου στο διάστημα από/2017 έως/2019. Κατά συνέπεια, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης βασίζονται στην επεξεργασία και τον έλεγχο αρχείων από το δίκτυο ηλεκτρονικών υπολογιστών της επιχείρησης που τηρεί ο προσφεύγων και όχι σε τεκμαρτό υπολογισμό, όπως ισχυρίζεται.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 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.

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 στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) 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 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 ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. 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

παραβάσης, 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, 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, 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ως υποτροπή λογίζεται η διάπραξη της ίδιας παράβασης σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως και κοινοποίησεως της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση αυτής.

Επειδή, από τα δεδομένα του προγράμματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, τρεις φορές κατά το παρελθόν.

Ειδικότερα, για τον προσφεύγοντα εκδόθηκε η με αριθμ./.....-04-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 250,00€, για την παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δύο (2) περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 07-01-2018, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 07-05-2018.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμ...../.....-11-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 500,00€, για την εκ νέου διάπραξη της παράβασης της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε μία (1) περίπτωση λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 27-01-2018, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 23-11-18.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμ...../.....-12-19 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 500,00€, για την εκ νέου διάπραξη της παράβασης της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου ή άλλου

φορολογικού στοιχείου αξίας σε πέντε (5) περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 19-04-2019, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 02-01-2020.

Η προσβαλλόμενη με αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, αφορά το φορολογικό έτος 2017 και ειδικότερα το χρονικό διάστημα από 07/11/2017 έως 31/12/2017 και επιβλήθηκε το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία προσαυξημένο κατά 200%, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών προϋποθέσεων που τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου.

Η προσβαλλόμενη με αριθμ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, αφορά το φορολογικό έτος 2018 και επιβλήθηκε το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία προσαυξημένο κατά 200%, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών προϋποθέσεων που τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου.

Η προσβαλλόμενη με αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, αφορά το φορολογικό έτος 2019 και επιβλήθηκε το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία προσαυξημένο κατά 200%, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών προϋποθέσεων που τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου.

Επειδή, για τον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε αρχική πράξη επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013) κατά την 07-05-2018. Συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής πώλησης διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 07/11/2017 έως 07/05/2018, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, χωρίς να θεμελιώνεται όμως υποτροπή, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της εκδόσεως και κοινοποιήσεως της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Ειδικότερα:

Έτος 2017	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΠ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
από 07/11/2017 έως 31/12/2017	11.919	53.508,76€	12.842,10€	66.350,86€

Έτος 2018	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΠ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----------	----------------------------	-------------	-----	---------------

Από 01-01-2018 έως 07-05-2018	26.749	112.012,02€	26.882,88€	138.894,90€
-------------------------------	--------	-------------	------------	-------------

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως την 31-12-2017, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε έντεκα χιλιάδες εννιακόσια δέκα εννέα (11.919) περιπτώσεις καθαρής αξίας 53.508,76€ πλέον ΦΠΑ 12.842,10€, 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 12.842,10€*50%=6.421,05€, 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.

Επειδή, περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2018 έως την 07-05-2018, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε είκοσι έξι χιλιάδες επτακόσια σαράντα εννέα (26.749) περιπτώσεις καθαρής αξίας 112.012,02€ πλέον ΦΠΑ 26.882,88€, 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 26.882,88€*50%=13.441,44€, 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.

Επειδή, για τον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε δεύτερη πράξη επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) κατά την 23-11-2018, με την οποία τού επιβλήθηκε πρόστιμο προσαυξημένο λόγω πρώτης υποτροπής. Συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής πώλησης διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 08/05/2018 έως 23/11/2018, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο του 100% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, λόγω υποτροπής, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως και κοινοποίησεως της αρχικής (πρώτης) πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής. Εν συνεχεία, για όσες αποδείξεις λιανικής πώλησης διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 24/11/2018 έως 31/12/2019, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο του 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, λόγω δεύτερης υποτροπής, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως και κοινοποίησεως δύο πράξεων επιβολής προστίμου και εντός της πενταετίας από την έκδοση και κοινοποίηση της αρχικής πράξης.

Ειδικότερα:

Έτος 2018	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΠ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
από 08/05/2018 έως 23/11/2018	30.798	128.002,93€	30.720,71€	158.723,64€

Έτος 2018	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΠ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
από 24/11/2018 έως 31/12/2018	6.434	28.786,05€	6.908,65€	35.694,70€

Έτος 2019	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΠ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
από 01/01/2019 έως 31/12/2019	16.904	76.655,40€	18.397,30€	95.052,70€

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 08-05-2018 έως την 23-11-2018, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε τριάντα χιλιάδες επτακόσια ενενήντα οκτώ (30.798) περιπτώσεις καθαρής αξίας 128.002,93€ πλέον ΦΠΑ 30.720,71€, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, προσαυξημένο λόγω πρώτης υποτροπής, ήτοι το 100% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα 30.720,71€.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 24-11-2018 έως την 31-12-2018, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε έξι χιλιάδες τετρακόσια τριάντα τέσσερις (6.434) περιπτώσεις καθαρής αξίας 28.786,05€ πλέον ΦΠΑ 6.908,65€, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, προσαυξημένο λόγω δεύτερης υποτροπής, ήτοι το 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα 6.908,65€*200%=13.817,30€.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-12-2018 έως την 31-12-2018, το συνολικό πρόστιμο για τις παραβάσεις που υπέπεσε ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ανέρχεται στο ποσό των 13.441,44 + 30.720,71 + 13.817,30=57.979,45€.

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως την 31-12-2019, ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης σε δέκα έξι χιλιάδες εννιακόσια τέσσερις (16.904) περιπτώσεις καθαρής αξίας 76.655,40€ πλέον ΦΠΑ 18.397,30€, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από

τις διατάξεις του άρθρου 58^A του Ν 4174/2013, προσαυξημένο λόγω δεύτερης υποτροπής, ήτοι το 200% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα 18.397,30€*200%=36.794,60€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στις με αριθμ. και οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν.4174/2013:**«1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της

διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου είναι νόμιμα αιτιολογημένες, καθώς αναφέρουν τις νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης, η δε αιτιολογία συμπληρώνεται από την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, οι υπ'αριθμ./.....-04-2018,/.....-11-2018 και/.....-12-2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου έχουν κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα στις 07/05/2018, στις 23/11/2018 και στις 02/01/2020 αντίστοιχα και κατά συνέπεια ο τελευταίος γνωρίζει τον χρόνο διάπραξης, καθώς και όλα τα πραγματικά περιστατικά των παραβάσεων για τις οποίες εκδόθηκαν οι εν λόγω πράξεις.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δεν διευκρινίζεται αν οι παραβάσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται στις παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οπότε δεν θα υφίσταται υποτροπή για τις ίδιες παραβάσεις, με τις με αριθμ./....-2018,/....-2018 και/....-19 πράξεις επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα για την παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής πώλησης σε δύο, μία και πέντε περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών αντίστοιχα κατόπιν διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στις 07-01-2018, στις 27-01-2018 και στις 19-04-2019 αντίστοιχα, δηλαδή σε συγκεκριμένη μέρα και ώρα και ειδικότερα ύστερα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και σερβιρισμένων κατά την ώρα του ελέγχου ειδών και όχι ύστερα από διασταύρωση εκδοθέντων

δελτίων παραγγελίας. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν πρόστιμα για μη έκδοση 11.919 αποδείξεων λιανικής πώλησης το φορολογικό έτος 2017, 63.981 αποδείξεων το 2018 και 16.904 αποδείξεων το 2019 κατόπιν ελέγχου και επεξεργασίας αρχείων από το δίκτυο ηλεκτρονικών υπολογιστών της προσφεύγουσας επιχείρησης και ειδικότερα από τον έλεγχο των δεδομένων παραγγελιοληψίας και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των παραγγελιών με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ώστε οι παραβάσεις που προέκυψαν από τον επιτόπιο έλεγχο δεν ταυτίζονται με τις παραβάσεις για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο ότι πρόκειται για τις ίδιες παραβάσεις.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα:

1)Την επικύρωση:

Της υπ'αριθμ..... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2019.

2)Την τροποποίηση:

A) Της υπ'αριθμ..... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και

B) Της υπ'αριθμ..... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Υπ'αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2017	25.684,20€	6.421,05€	19.263,15€
Υπ'αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2018	129.024,48€	57.979,45€	71.045,03€

Υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2019	36.794,60€	36.794,60€	0,00€
---	------------	------------	-------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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