



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/09/2019

Αριθμός απόφασης: 1975

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /01.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. /01.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ για το φορολογικό έτος 2018

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 και την υπ' αριθ./01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ./01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω έκδοσης φορολογικών στοιχείων λιανικής πώλησης από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ./01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 20.342,59€, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε πέντε χιλιάδες εκατόν είκοσι δύο (-5.122-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 84.760,81€ πλέον ΦΠΑ 24% 20.342,59€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει, κατόπιν υποτροπής, τις κυρώσεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 06/02/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. 808/2018 και/29.05.2018 εντολών του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η μη συγκοινοποίηση των συνημμένων στην έκθεση ελέγχου δελτίων παραγγελίας.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στις 05/11/2018, όπως αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου. Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε στις 31/03/2018. Παραβίαση του άρθρου 25 παρ. 2 του ν.4174/2013. Ο έλεγχος ολοκληρώθηκε μετά την τιθέμενη από την σχετική εντολή διάρκειά του.
3. Νομικώς αβάσιμο το συμπέρασμα του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης 5.122 ΑΛΠ λόγω εφαρμογής επί της αξίας αυτών έκπτωσης εκ μέρους της επιχείρησης και προς όφελος των πελατών. Πλάνη περί τα πράγματα της Διοίκησης για την έκδοση της πρώτης προσβαλλόμενης πράξης. Νόμιμος και εγκεκριμένος ο ΦΗΜ.
4. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο καταλογισμός υποτροπής κατά τη διάταξης του άρθρου 58Α ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1112/2016.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων επί των οποίων βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ωστόσο δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων να αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, την λήψη αντιγράφων αυτών και η ελεγκτική αρχή να μην ανταποκρίθηκε στο αίτημά του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της

με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, ...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ. 4 του ν.4174/2013 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική,

αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 06/02/2019 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (5^{ου} ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ) προκύπτει ότι στις 31/03/2018 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση (εστιατόριο) του προσφεύγοντος, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 808/2018 εντολή του Προϊσταμένου της. Κατά τον επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο των πωληθέντων και σερβιρισθέντων ειδών δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις, ωστόσο από τον τρόπο λειτουργίας του συνδεδεμένου με Η/Υ μηχανισμού ΕΑΦΔΣΣ με λογισμικό παραγγελιοληψίας προέκυψαν αποχρώσεις ενδείξεις παρέκκλισης των διατάξεων που διέπουν την έκδοση φορολογικών στοιχείων. Προς εξέταση τούτων, επιδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./01.04.2018 πρόσκληση – αίτημα παροχής αντιγράφων των λογιστικών αρχείων του για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2018 στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας το σύνολο των ζητηθέντων αρχείων. Για την επεξεργασία των εν λόγω στοιχείων, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και σε συνέχεια του από 31/03/2018 επιτόπιου ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθ./29.05.2018 εντολή του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (5^{ου} ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ), βάσει της οποίας συντάχθηκε η ανωτέρω έκθεση με το πέρας της διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και των οριζόμενων από τον ν.4174/2013 φορολογικών διαδικασιών. Αμφότερες οι ανωτέρω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής «Με εντολή Διοικητή», σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις των οικείων νόμων και αποφάσεων. Ο έλεγχος ολοκληρώθηκε με την από 06/02/2019 θεώρηση της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι με ημερομηνία θεώρησης 01/03/2019 προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη διενέργειας επιτόπιου ελέγχου κατά την αναγραφόμενη ημερομηνία στην οικεία έκθεση και υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... 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, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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.... 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... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

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

Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 1 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών... 5. Οι επιτηδευματίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), που εκδίδουν τα στοιχεία του Κώδικα αυτού με μηχανογραφικό τρόπο, μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή υποχρεούνται για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων αυτών στη χρήση ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου αυτού. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται προαιρετικά και για τα βιβλία του Κώδικα αυτού που τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, καθώς και οι ιδιότητες, τα τεχνικά χαρακτηριστικά των ειδικών ηλεκτρονικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης ή άλλου τρόπου διασφάλισης των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων και των στοιχείων, το περιεχόμενο αυτών, ο χρόνος, ο τρόπος τήρησης ή έκδοσης, διαφύλαξης και αποθήκευσης τους, καθώς και τα βιβλία ή τα στοιχεία που εξαιρούνται...».

Επειδή, με το άρθρο 9^α παρ. 2 του ν.1809/1988 ορίζεται ότι: «Όπου αναφέρεται στο νόμο αυτόν και στις αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού ή στις τεχνικές προδιαγραφές η φράση "ηλεκτρονικές ταμειακές μηχανές" ή "φορολογικές ταμειακές μηχανές" νοείται η φράση "φορολογικοί μηχανισμοί". Ειδικά στις παραγράφους 1 έως 4 του άρθρου 1 νοούνται οι "φορολογικοί μηχανισμοί - φορολογικές ταμειακές μηχανές" έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών. Ως φορολογικός μηχανισμός χαρακτηρίζεται κάθε συσκευή ή σύστημα, το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση, την πιστοποίηση και διαφύλαξη στοιχείων, διαθέτει ασφαλή φορολογική μνήμη, κατάλληλο λογισμικό, θύρες διασύνδεσης, καθώς

και άλλα τεχνικά χαρακτηριστικά, τα οποία καθορίζονται και εξειδικεύονται κατά περίπτωση από τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές και διαθέτει άδεια καταλληλότητας που έχει χορηγηθεί από την επιτροπή του άρθρου 7 του νόμου αυτού».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1,...».

Επειδή, στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1220/2012 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με την οποία κωδικοποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν οι τεχνικές προδιαγραφές Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και συστημάτων και οι διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους, ορίζεται ότι: «...Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης ανοικτών τραπεζιών. Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά... 9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου. 9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις «ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ – ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανόγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία: 1.Επώνυμο, Όνομα και πατρώνυμο ή επωνυμία επιτηδεύματία ή επιχείρησης 2.Διεύθυνση 3.Επάγγελμα - Δραστηριότητα 4.ΑΦΜ και 5.ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο κάτοχος – χρήστης του ΦΗΜ 6.Αριθμός Φορολογικού Μηχανισμού για την αναγνώρισή του, στην περίπτωση που στο ίδιο κατάστημα υπάρχουν περισσότεροι από έναν φορολογικοί μηχανισμοί 7.Ημερήσιος αύξων αριθμός νόμιμης απόδειξης εσόδου 8.Ημερομηνία και ώρα έκδοσης της απόδειξης 9.Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής όπως προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ 10.Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους και όπου απαιτείται και η αξία και η ποσότητα του είδους 11.Ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%, 13%, 23%, 36% ή 0%, στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους 12.Ο αριθμός του τραπεζιού 13.Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας – σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού 14.Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού. 9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ»...».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει,

κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 και 4174/2013, ο προσφεύγων, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2018, εξέδωσε 5.122 αποδείξεις με αναγραφόμενη έκπτωση άνω του 20%. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (ηλεκτρονικών αρχείων *.txt) τα οποία αποτελούν τα αποθηκευμένα αντίγραφα των φορολογικών αποδείξεων των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών που εγγράφηκαν στην Προσωρινή Μνήμη Ημερήσιας Αποθήκευσης Δελτίων (ΠΜΗΑΔ), του με ΑΜ ΕΥΡ..... ΕΑΦΔΣΣ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εφάρμοσε πλημμελώς τις διατάξεις της παρ. 9.2.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1220/2012, διότι σε όλα τα Δελτία Παραγγελίας που εκδόθηκαν, αναγράφονται οι συνολικές αξίες των ειδών κάθε σερβιρίσματος. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των Δελτίων Παραγγελίας και των Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης, όπως αυτά αποθηκεύτηκαν και μεταφέρθηκαν στην εσωτερική μνήμη του εν χρήσει ΦΗΜ (ηλεκτρονικό αρχείο *.s.txt), και από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων *.txt (Δελτία παραγγελίας και Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών) όπως αυτά μεταφέρθηκαν στις υπ αριθμ. 346-436 ημερήσιες αναφορές, διαπιστώθηκε ότι: ο προσφεύγων έχει διενεργήσει σημαντικές εκπτώσεις τόσο σε αριθμό φορολογικών στοιχείων όσο και σε αξία επί του αρχικού αναγραφόμενου ποσού. Ειδικότερα, από τις 13.003 εκδοθείσες αποδείξεις, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2018 σε 5.122 αποδείξεις, ήτοι σε ποσοστό περίπου 39%, έχει διενεργηθεί έκπτωση που κυμαίνεται από 20% έως 100%, ενώ το πλήθος των εκδοθεισών αποδείξεων που αναγράφουν έκπτωση άνω του 50% ανέρχεται σε 4.681, ήτοι ποσοστό 36% επί των συνολικών εκδοθεισών αποδείξεων και 125 αποδείξεις εξ αυτών φέρουν έκπτωση άνω του 99%. Επιπροσθέτως, από την ανάλυση του ληφθέντων ηλεκτρονικών αρχείων προκύπτουν εκτεταμένες αποκλίσεις μεταξύ της συνολικής τελικής αξίας προ έκπτωσης (170.536,59€) και της αξίας των εκδοθέντων παραστατικών μετά την έκπτωση (65.433,18€), ήτοι διενεργήθηκε έκπτωση ποσού 105.103,41€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό περίπου 62% των αρχικών αξιών, ενώ ως προς το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της υπό κρίση φορολογικής περιόδου, η έκπτωση ανέρχεται σε ποσοστό 27,5% (105.103,41€/381.543,11€). Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ο

προσφεύγων διενεργούσε, σε οποιαδήποτε ώρα της ημέρας και καθ' όλη τη διάρκεια λειτουργίας του καταστήματος, εκπτώσεις συστηματικά και κατ' εξακολούθηση σε Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, που δεν δικαιολογείται από τις συνήθεις επιχειρηματικές πρακτικές. Συνεπώς, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής αλλά και τις συναλλακτικές πρακτικές, ως προς τα οικονομικά δεδομένα και μεγέθη των εν λόγω συναλλαγών και του προσφεύγοντος εν γένει, υφίσταται προφανής δυσαναλογία μεταξύ των συνολικών εκδοθεισών αποδείξεων και των αποδείξεων με αναγραφόμενη έκπτωση άνω του 20%. Τουτέστιν, ο προσφεύγων εισέπραττε το συνολικό αντίτιμο που αναγραφόταν παρατύπως στα Δελτία Παραγγελίας και κατά παράβαση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012 και στη συνέχεια εξέδιδε τις σχετικές αποδείξεις, αφού προηγουμένως διενεργούσε έκπτωση, με αποτέλεσμα να εκδώσει από την με ΑΜ ΕΥΡ..... ΦΤΜ, ανακριβώς 5.122 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών σε ισάριθμες περιπτώσεις, συνολικής ανακριβούς μικτής αξίας 105.103,41€ που αντιστοιχεί σε ανακριβή συνολική καθαρή αξία 84.760,82€ πλέον ΦΠΑ 24% 20.342,59€.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ (C-48/97) σχετικά με τη βάση επιβολής του ΦΠΑ οι όροι «εκπτώσεις» και «επιστροφές τιμήματος» δεν μπορούν να καλύψουν μείωση τιμής ίση με ολόκληρο το κόστος της παραδόσεως αγαθών. Η χορήγηση εκπτώσεως ή η επιστροφή τιμήματος προϋποθέτουν την παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας. Συγκεκριμένα, οι ίδιοι όροι «επιστροφή τιμήματος» και «έκπτωση» παραπέμπουν σε μερική μόνο μείωση της συμφωνημένης τιμής. Αντιθέτως, όταν η μείωση αντιπροσωπεύει το 100% της τιμής, πρόκειται στην πραγματικότητα για παράδοση εκ χαριστικής αιτίας. Όμως, η μεταβίβαση αγαθού εκ χαριστικής αιτίας εμπίπτει στο άρθρο 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας και απαιτείται έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης και απόδοσης ΦΠΑ [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 198-199].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της ανακρίβειας των 5.122 εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης με υπερβάλλουσα έκπτωση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί νομικής αβασιμότητας ως προς το πόρισμα του ελέγχου για ανακριβή έκδοση αποδείξεων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Σε ό,τι αφορά δε την επίκληση από τον προσφεύγοντα ότι ο ΦΗΜ ήταν νόμιμος και εγκεκριμένος, αλυσιτελώς προβάλλεται, αφού δεν εγέρθηκε τέτοιο ζήτημα από τον διενεργηθέντα έλεγχο, αλλά η διαπίστωση και κατ' επέκταση η επιβληθείσα κύρωση αφορούσε τη χρήση ΦΗΜ που δεν λειτουργούσε με εγκεκριμένες προδιαγραφές.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 58^Α 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...».

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, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση και στην εξασφάλιση της ανάγκης διαφάνειας των φορολογικών οργάνων, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο

αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών πράξεων και το επιβαλλόμενο πρόστιμο. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, σε επιτόπιο έλεγχο, που διενεργήθηκε στις 30/10/2018, στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης σε έξι (-6-) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ 251Α'/14-11-2015 – Ε.Λ.Π). Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, με την υπ' αριθ./30.01.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013, πρόστιμο ποσού 250,00€. Ακολούθως, με την υπ' αριθ./01.03.2019 προσβαλλόμενη πράξη, η οποία εδράζεται επί της από 06/02/2019 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν των υπ' αριθ. 808/2018 και/29.05.2018 εντολών του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ν.4174/2013, καθώς διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου, τιμολογίου ή απόδειξης λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) σε πέντε χιλιάδες εκατόν είκοσι δύο (-5.122-) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας ανακρίβειας 84.760,81€ πλέον ΦΠΑ 24% 20.342,59€, η έκδοση των οποίων ανάγεται στην φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2018, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης. Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης της παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου για ανακριβή έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από 19/04/2019 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./01.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και
2. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ./01.03.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. /01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018**

Πρόστιμο	500,00 €
----------	----------

**Η υπ' αριθ. /01.03.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	20.342,59 €	10.171,30 €	10.171,29 €

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

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.