



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5-11-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2987

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 7-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /2-5-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Νέας Ιωνίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2-5-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Νέας Ιωνίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-4-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Νέας Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-6-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αρ. /2-5-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο

συνολικού ύψους 21.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1θ και παρ.2γ του ν.4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Ιστορικό: Στις 11-10-2015 και ώρα 01:00 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με την υπ' αριθμ./10-10-2015 εντολή του Προϊσταμένου του Ε΄ Επιχειρησιακού Τμήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 κατά τον οποίο διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις για ήδη σερβιρισμένα αγαθά στα τραπέζια πελατών της επιχείρησης και για τις οποίες εκδόθηκε σε βάρος της η υπ' αριθμ./2-6-2016 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 4.000,00€ φορολογικού έτους 2015. Κατά τη διάρκεια του ως άνω ελέγχου, συνετάχθη η υπ' αριθμ./11-10-2015 έκθεση **κατάσχεσης**, με την οποία κατασχέθηκαν τέσσερα ανεπίσημα μπλόκ παραγγελιών καθώς και η με αρ./2-12-2015 έκθεση **κατάσχεσης** με την οποία κατασχέθηκε η αναφορά ανάγνωσης από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. από 09-10-2015 έως 11-10-2015 στην οποία συμπεριλαμβάνονταν οι εκδοθείσες ΑΛΠ για το ως άνω διάστημα και η οποία προσκομίστηκε μεταγενέστερα από τον προσφεύγοντα στις 2-12-2015 κατόπιν σχετικής πρόσκλησης του ελέγχου. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./21-12-2015 εντολή ελέγχου-επεξεργασίας των υπ' αριθμ./11-10-2015 και/2-12-2015 εκθέσεων κατάσχεσης και διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος μεταξύ των αποδείξεων που εκδόθηκαν και των κατασχεθέντων ανεπίσημων μπλόκ παραγγελιών για το διάστημα από 10-10-2015 έως 11-10-2015, από τον οποίο διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων σε σαράντα μία (41) περιπτώσεις καθώς και μία (1) περίπτωση ανακριβούς έκδοσης Α.Λ.Π., πέραν των παραβάσεων μη έκδοσης που διαπιστώθηκαν αρχικά και για τις οποίες είχε επιβληθεί το αναλογούν πρόστιμο με την αρ./2-6-2016 πράξη, καταλογίζοντας με την υπ' αριθμ./2-5-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ποσό προστίμου, διπλάσιο του προβλεπόμενου λόγω υποτροπής εντός της ίδιας χρήσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, άλλως να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του ν.4337/2015 και σε κάθε περίπτωση να μην κριθεί η επιχείρησή του υπότροπος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το συμπέρασμα του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένο και μη βάσιμο. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο οποίος έλαβε χώρα στις 10:30 την 10/10/2015, το πολύ να βρίσκονταν στο κατάστημά του περί τα 15 άτομα,. Ως εκ τούτου είναι φύσει αδύνατο από τις 9:00 με 9:30, οπότε και ξεκινάει να δουλεύει στην ουσία το κατάστημά του, μέχρι τις 10:30 να έχει εκτελέσει 54 ολόκληρες παραγγελίες. Τα υποτιθέμενα μπλοκάκια παραγγελιών με την αναγραφή 10/10 αν γίνει δεκτό ότι παραπέμπει σε ημερομηνία, πρόκειται καταφανώς για την 10/10 κάποιο προηγούμενου έτους και όχι του 2015.
2. Μη στοιχειοθέτηση παράβασης λόγω της εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Αντικείμενο της υπό κρίση

υπόθεσης αποτελούν οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4337/2015 που αφορούν κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας πριν την ψήφισή του.

3. Μη συνδρομή του στοιχείου της υποτροπής - μη νόμιμος ο διπλασιασμός του προστίμου.
Το γεγονός ότι από τον ίδιο έλεγχο που έλαβε χώρα την ίδια ημέρα, συνετάχθησαν δύο διαφορετικά Σ.Δ.Ε. (...../11-10-2015 και/20-1-2016). Αμφότερα τα ανωτέρω ζεύγη διοικητικών εγγράφων αφορούν διαπιστώσεις που έλαβαν χώρα μία και μόνη φορά κατά τη διάρκεια του ελέγχου στις 10/11-10-2015. Συνεπώς δεν συντρέχει στο πρόσωπό του το στοιχείο της υποτροπής και ο διπλασιασμός του επιβαλλόμενου προστίμου τυγχάνει μη νόμιμος και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

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 (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 11 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του

εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2... 3... 4...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. 7. 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.

9. 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§1 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την 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 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 άρθρο 54 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, πριν την τροποποίηση του με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4337/2015, ορίζεται : «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: . . **θ) Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. . .**

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.... **γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ**, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β", γ", δ", στ" και θ" της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα. . .

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με τον Κώδικα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1252/20-11-2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

..η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

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

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παραδείγματα

...3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις:

α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015).

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το

διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. **Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54)**, για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

Επειδή με την κατάθεση της παρούσας καθώς και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα κατασχεθέντα δελτία παραγγελιών θα μπορούσαν να αφορούν άλλο έτος και όχι το ελεγχόμενο και ότι βρέθηκαν μέσα σε κούτα με άλλα άχρηστα είδη και εξ αυτού του λόγου η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης είναι εσφαλμένη και αυθαίρετη.

Επειδή στην από 21-6-2016 οικεία έκθεση ελέγχου περιλαμβάνονται πλήρως και εμπειριστατωμένα τα γεγονότα και τα δεδομένα που έλαβε υπόψη ο υπό κρίση έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει την αποδιδόμενη παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) σε σαράντα ένα (41) περιπτώσεις καθώς και μία (1) παράβαση περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Επειδή μεταξύ των στοιχείων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος είναι και ανεπίσημα στοιχεία, ήτοι μπλοκ παραγγελιών, τα οποία βρέθηκαν στην έδρα της επιχείρησης κατά τη διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου την 11-10-2015 και τα οποία κατασχέθηκαν με τη υπ' αριθμ./11-10-2015 έκθεση κατάσχεσης, όπως άλλωστε προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, *«Κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι υπάλληλοι του συνεργείου αντελήφθησαν ότι πάνω στον πάγκο σερβιρίσματος υπήρχαν τέσσερα ανεπίσημα μπλοκ σημειώσεων δίπτυχα. Στα δύο μπλοκ το ένα απόκομμα είχε αποκοπεί και είχε παραμείνει το στέλεχος. Τα υπόλοιπα δύο μπλοκ είχαν χρησιμοποιηθεί κατά ένα μέρος. Τα ανωτέρω ανεπίσημα στελέχη χρησιμοποιούνταν για τη λήψη παραγγελιών και αναγράφονται τα σερβιρισμένα είδη και αξίες των παραγγελιών κατά την ημερομηνία του ελέγχου.»* Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων και τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα στοιχεία ΑΛΠ κατά την 10 και 11-10-2015 από την με αρ. μητρώου Φ.Η.Μ. διαπιστώθηκαν οι κρινόμενες παραβάσεις. Περαιτέρω, *«Τα ανεπίσημα μπλοκάκια παραγγελιών δεν κλήθηκαν από τον έλεγχο κατόπιν έρευνας σε κούτες με άχρηστο υλικό ή σε άλλους χώρους αλλά ευρέθησαν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας του καταστήματος τις πρωινές ώρες στις 11-10-2015 (έναρξη βάρδιας στις 10-10-2015) στο πάγκο*

εξυπηρέτησης πελατών και παραλαβής ποτών από τους εργαζόμενους σερβιτόρους δίπλα από την Φ.Η.Μ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171§§1,4 Ν.2717/1999 Κ.Δ.Δ. 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 ενώπιον 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, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η στοιχειοθέτηση της παράβασης τυγχάνει αναίτιολογητη και αυθαίρετη, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέα.

Επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις, οι οποίες διαπράχθηκαν την 10 και 11.10.2015, αφορούν στη μη έκδοση καθώς και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για τις οποίες τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 1 περ. θ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. γ του ίδιου άρθρου και νόμου, όπως αυτές ίσχυαν πριν την εφαρμογή του ν. 4337/2015 (δημοσίευση την 17.10.2015) και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Συνεπώς οι επικαλούμενες διατάξεις του ν. 4337/2015 δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής εν προκειμένω καθόσον αφορούν παραβάσεις που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά, και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στην παρ. 3 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 προβλέπεται η επιβολή προστίμου στο διπλάσιο του οφειλόμενου προστίμου στην περίπτωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου. Περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1252/20-11-2015 διευκρινίζεται μεταξύ

άλλων ότι επανάληψη της ίδιας παράβασης θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 28-4-2016 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2015 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013, **την 11-10-2015 και ώρα 00:11 π.μ.** διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος βάσει της με αρ./10-10-2015 **εντολής ελέγχου** κατά τον οποίο διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις για ήδη σερβιρισμένα αγαθά σε τραπέζια πελατών. Σημειώνεται ότι κατά την έναρξη του ελέγχου ελήφθη από τον έλεγχο η με αρ. ΑΛΠ, καθώς και το με αρ. ημερήσιο δελτίο κίνησης «Ζ». Κατά τη διάρκεια του ελέγχου βρέθηκαν και κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./11-10-2015 έκθεση κατάσχεσης τέσσερα ανεπίσημα μπλοκ παραγγελιών προκειμένου να διαπιστωθεί αν για τις παραγγελίες που αναφέρονταν στα κατασχεμένα ανεπίσημα στοιχεία έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία. Μετά το πέρας του ελέγχου επιδόθηκε η με αρ./11-10-2015 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με την οποία ζητούνταν μεταξύ άλλων και επανεκτύπωση των ημερήσιων συναλλαγών που έγιναν μετά το δελτίο αναφοράς Ζ' με αρ. και μέχρι την ΑΛΠ που έλαβε ο έλεγχος την 11-10-2015, δεδομένου ότι κατά την ημέρα του ελέγχου δεν κατέστη δυνατή η εκτύπωση των αποδείξεων για το ως άνω διάστημα. Στις 02-12-2015 ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου, προσκόμισε μεταξύ άλλων αντίγραφο του στελέχους της εν χρήσει Φ.Η.Μ. στο οποίο απεικονίζονταν οι εκδοθείσες ΑΛΠ από 09-10-2015 έως 11-10-2015 (ΑΛΠ 1 έως 19), για τις οποίες συνετάχθη η με αρ./02-12-2015 **έκθεση κατάσχεσης**. Για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις μη έκδοσης εκδόθηκε την **02-6-2016** η με αρ./2016 **πράξη επιβολής προστίμου** με την οποία καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους 4.000,00€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ) κατά την **11-10-2015** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν. 4174/2013.

Επειδή όπως προκύπτει από την από **21-6-2016** συνταχθείσα έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τον έλεγχο και επεξεργασία των κατασχεθέντων με τις με αρ./11-10-2015 και/2-12-2015 εκθέσεις κατάσχεσης κατά τη διενέργεια του επιτόπιου ελέγχου, εκδόθηκε η με αρ./21-12-2015 **εντολή ελέγχου-επεξεργασίας**. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των κατασχεθέντων στοιχείων διαπιστώθηκαν σε σαράντα μία (1) περιπτώσεις, παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ) για σερβιρισμένα αγαθά σε ισάριθμα τραπέζια πελατών κατά την **10 και 11-10-2015** καθώς και μία περίπτωση ανακριβούς έκδοσης της με αρ. 1 Α.Λ.Π. με αποκρυσταλλωμένη αξία 8 ευρώ, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν. 4174/2013.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στις από 28-4-2016 και 21-06-2016 εκθέσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει ότι οι παραβάσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με την με αρ./26-2016 πράξη και με την με αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής

προστίμου αφενός αφορούν παραβάσεις διαπραχθείσες την 10 και 11-10-2015 και αφετέρου διαπιστώθηκαν στα πλαίσια διενέργειας **του ίδιου ελέγχου**, ήτοι τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο την **11-10-2015** και η με αρ./21-12-2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε αποκλειστικά για την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων κατά τον επιτόπιο έλεγχο και συνεπώς θα έπρεπε να εξεταστούν από τον υπό κρίση έλεγχο ως ενιαίο σύνολο παραβάσεων και η κρινόμενη παράβαση δεν μπορεί να θεωρηθεί εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης σε διαφορετικό έλεγχο προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 54 περί υποτροπής, όπως εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος. Σε κάθε περίπτωση η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι δόθηκε στον παραβάτη το χρονικό περιθώριο συμμόρφωσης πριν την επιβολή της δεύτερης κύρωσης για την ίδια παράβαση, που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη συνδρομής του στοιχείου της υποτροπής στην κρινόμενη περίπτωση ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό/7-6-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και τη μερική ακύρωση της με αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Νέας Ιωνίας αποκλειστικά κατά το μέρος που με αυτή χαρακτηρίστηκε υπότροπος για την ίδια παράβαση.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 54 της παρ. 1 θ' και της παρ. 2 γ' του ν. 4174/2013:

(42 X 250€)=**10.500€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.