



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. /νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 15-01-2020

Αριθμός Απόφασης:72

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 τροποποιήθηκε.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/17-09-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία» με ΑΦΜ, με έδρα την, κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω περιγραφόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «» 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' αρ./2019 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 14.041,38 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε άγνωστου πλήθους και τουλάχιστον μίας (1) απόδειξης λιανικών συναλλαγών από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας, για παροχή μαθημάτων αετοσανίδας (kite surf) κατά το διάστημα 22-04-2018 έως 14-07-2018 καθαρής αξίας 29.252,86 €, πλέον ΦΠΑ 24% 7.020,69 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 12 του Ν.4308/2014, (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το άρθρο 13 του ίδιου Νόμου και της ΠΟΛ.1003/31-12-2014.

Η ως άνω παράβαση διαπιστώθηκε κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου συνεπεία της με αρ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, για την επεξεργασία των κατασχεμένων με την υπ' αρ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης και για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/201 (Ε.Λ.Π.).

Κατόπιν διενεργηθέντος μερικού επιτόπιου φορολογικού έλεγχου για την διακρίβωση της ορθής εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.1.) και Ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ), σύμφωνα με την υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν είχε εκδώσει μία Απόδειξη Λιανικής Συναλλαγής (Α.Λ.Π) από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για παροχή μαθήματος αετοσανίδας σε μία παρέα πελατών, που εξήλθε από το κατάστημα, συνολικής αξίας 300,00€ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Για την παράβαση αυτή συντάχθηκε χωριστή έκθεση ελέγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ.

Κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, στον χώρο εντός του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας βρέθηκε φορητός ηλεκτρονικός υπολογιστής, ο οποίος λειτουργούσε κατά την ώρα του ελέγχου και περιείχε ένα αρχείο excel με παρασχεθείσες υπηρεσίες της ελεγχόμενης προς πελάτες της για το διάστημα από 22-4-2018 έως και 14-7-2018, αποτελούμενο από 156 εγγραφές,

στις οποίες αναγραφόταν με λατινικούς χαρακτήρες στην Αγγλική γλώσσα ονοματεπώνυμο πελάτη, ημερομηνία, τιμή, εξοφλημένο ποσό και τυχόν ανοικτό υπόλοιπο. Ανάλογα με την ολική ή όχι εξόφληση η εγγραφή χαρακτηριζόταν ως κλειστή (εξοφλημένη) ή ανοικτή (ανοικτό υπόλοιπο). Το αρχείο αυτό εκτυπώθηκε και έλαβε από την φορολογική αρχή αρίθμηση από 1 έως 51 φύλλα και κατασχέθηκε με την υπ' αρ./2018 Έκθεση κατάσχεσης.

Κατά τον έλεγχο του ως άνω κατασχεθέντος ο έλεγχος αποτύπωσε αυτό σε αρχείο excel και εν συνεχεία τοποθέτησε τις 156 εγγραφές σε χρονολογική σειρά. Οι εγγραφές αυτές παρατίθενται στον κατωτέρω πίνακα 1:

A/A	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΛΗΡΩΘΗΚΕ	ΑΝΟΙΚΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ
1		22/04/2018	.....	.....	300	ΑΝΟΙΚΤΟ
2		28/04/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
3		30/04/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
4		30/04/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
5		07/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
6		08/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
7		08/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
8		08/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
9		09/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
10		09/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
11		10/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
12		15/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
13		20/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
14		20/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
15		21/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
16		25/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
17		26/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
18		26/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
19		26/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
20		26/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
21		27/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ

22	.....	28/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
23	.....	30/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
24	.....	30/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
25	.....	30/05/2018	.....	.....	10	ΚΛΕΙΣΤΟ
26	.....	30/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
27	.....	30/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
28	.....	31/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
29	.....	31/05/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
30	.....	01/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
31	.....	01/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
32	.....	02/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
33	.....	02/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
34	.....	02/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
35	.....	11/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
36	.....	11/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
37	.....	11/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
38	.....	12/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
39	.....	12/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
40	.....	12/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
41	.....	12/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
42	.....	12/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
43	.....	13/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
44	.....	15/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
45	.....	16/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
46	.....	16/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
47	.....	16/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
48	.....	18/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ

49	.....	19/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
50	.....	19/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
51	.....	19/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
52	.....	19/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
53	.....	19/06/2018	.....	.....	40	ΑΝΟΙΚΤΟ
54	.....	20/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
55	.....	20/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
56	.....	20/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
57	.....	23/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
58	.....	23/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
59	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
60	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
61	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
62	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
63	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
64	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
65	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
66	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
67	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
68	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
69	.....	24/06/2018	.....	.....	480	ΑΝΟΙΚΤΟ
70	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΑΝΟΙΚΤΟ
71	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
72	.....	24/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
73	.....	25/06/2018	.....	.....	290	ΑΝΟΙΚΤΟ
74	.....	25/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
75	.....	25/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
76	.....	25/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
77	.....	25/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ

						
78		25/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
79	.....	26/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
80	.....	26/06/2018	.....	.....	0	ΑΝΟΙΚΤΟ
81	.....	26/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
82	.....	26/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
83	.....	26/06/2018	.....	.....	330	ΑΝΟΙΚΤΟ
84	.....	26/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
85	.....	27/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
86	.....	28/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
87	.....	28/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
88	.....	28/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
89	.....	28/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
90	.....	28/06/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
91	.....	02/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
92	.....	02/07/2018	.....	.....	360	ΑΝΟΙΚΤΟ
93	.....	02/07/2018	.....	.....	180	ΑΝΟΙΚΤΟ
94	.....	02/07/2018	.....	.....	360	ΑΝΟΙΚΤΟ
95	.....	02/07/2018	.....	.....	360	ΑΝΟΙΚΤΟ
96	.....	02/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
97	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
98	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
99	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
100	.....	03/07/2018	.....	.....	180	ΑΝΟΙΚΤΟ
101	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
102	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
103	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
104	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
105	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
106	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
107	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
108	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
109	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
110	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ

111	.....	03/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
112	.....	04/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
113	.....	04/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
114	.....	04/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
115	.....	04/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
116	.....	04/07/2018	.....	.....	0	ΑΝΟΙΚΤΟ
117	.....	05/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
118	.....	05/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
119	.....	05/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
120	.....	05/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
121	.....	05/07/2018	.....	.....	600	ΑΝΟΙΚΤΟ
122	.....	06/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
123	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
124	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
125	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
126	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
127	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
128	.....	07/07/2018	.....	.....	220	ΑΝΟΙΚΤΟ
129	.....	07/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
130	.....	08/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
131	.....	08/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
132	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
133	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
134	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
135	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
136	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
137	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ

138	.....	09/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
139	.....	10/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
140	.....	11/07/2018	.....	.....	480	ΑΝΟΙΚΤΟ
141	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
142	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
143	.....	12/07/2018	.....	.....	70	ΑΝΟΙΚΤΟ
144	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
145	.....	12/07/2018	.....	.....	330	ΑΝΟΙΚΤΟ
146	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
147	.....	12/07/2018	.....	.....	220	ΑΝΟΙΚΤΟ
148	.....	12/07/2018	.....	.....	220	ΑΝΟΙΚΤΟ
149	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΑΝΟΙΚΤΟ
150	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
151	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
152	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
153	.....	12/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
154	.....	14/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
155	.....	14/07/2018	.....	.....	0	ΚΛΕΙΣΤΟ
156	.....		.....	.....	0	ΑΝΟΙΚΤΟ
	ΣΥΝΟΛΑ		50049	45019	5030	

Ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα στο συγκεκριμένο υποκατάστημα, για το διάστημα από 22.4.2018 έως 14.7.2018, παρείχε υπηρεσίες συνολικής αξίας 50.049,00 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%, η οποία αναλύεται σε καθαρή αξία 40.362,10 ευρώ και ΦΠΑ 9.686,90 ευρώ και προέβη στις ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

Από τον έλεγχο στο βιβλίο εσόδων-εξόδων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα παρουσιάζει μηδενικά έσοδα για τον μήνα Απρίλιο του 2018, ενώ σύμφωνα με τις επανεκτυπώσεις των ημερήσιων αναφορών «Ζ» της ΦΤΜ με μητρώο, προέκυψε ότι την 1.5.2018 εκδόθηκε η υπ' αρ. ημερήσια αναφορά «Ζ» (πρώτη για την χρήση 2018) με εισπράξεις 0,01 ευρώ, η οποία παρουσιάζει σύνολα μνήμης 310,82 ευρώ καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ συνόλου 74,61 ευρώ και την 14.7.2018 εκδόθηκε η υπ' αρ. ημερήσια αναφορά «Ζ» με εισπράξεις 695,30 ευρώ, η οποία παρουσιάζει σύνολα μνήμης, καθαρή αξία 11.420,06 ευρώ πλέον ΦΠΑ συνόλου 2.740,84 ευρώ. Πριν από τις 1.5.2018 αναζητήθηκε «Ζ» από την συγκεκριμένη ΦΤΜ και βρέθηκε καταχωρημένη η υπ' αρ. ημερήσια αναφορά «Ζ» με ημερομηνία 30.8.2017, δηλαδή στην προηγούμενη χρήση και συνολικές εισπράξεις ημέρας 5,00 ευρώ.

Συνεπώς από την διαφορά του συνόλου μνήμης της αναφοράς «Ζ» υπ' αρ. μείον της

αναφοράς «Ζ» υπ' αρ. προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε εκδώσει για το διάστημα μεταξύ έως 14.7.2018 Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών συνολικής καθαρής αξίας 11.109,24 ευρώ (11420,06 - 310,82) πλέον ΦΠΑ 24%.

Η σύγκρισή των δεδομένων του ανεπίσημου κατασχεμένου εγγράφου και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκε για λόγους χρηστής διοίκησης ενιαία κατά το ελεγχόμενο διάστημα, επειδή λόγω της φύσης της λειτουργίας της επιχείρησης, ο χρόνος ολοκλήρωσης της υπηρεσίας (μάθημα) ενδέχεται να διαφέρει από τον χρόνο έναρξης του μαθήματος, καθώς στο ανεπίσημο έγγραφο αναγράφεται η ημερομηνία έναρξης των μαθημάτων (start date) χωρίς να αναγράφεται ρητά η ημερομηνία λήξης ή η ανάλυση των επιμέρους μαθημάτων, παρά ταύτα το γεγονός ότι κάθε μάθημα έχει χαρακτηριστεί ως κλειστό (εξοφλημένο) ή ανοιχτό (δηλαδή ολοκληρωμένο με ανοικτό - ανεξόφλητο υπόλοιπο) αποδεικνύει ότι τα μαθήματα αυτά έχουν ολοκληρωθεί εντός του ελεγχόμενου διαστήματος.

Από την επεξεργασία του κατασχεθέντος αρχείου και κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε για το διάστημα από 22.4.2018 έως 14.7.2010 άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και τουλάχιστον μία, συνολικής καθαρής αξίας 29.252,86 ευρώ (40.362,10 ευρώ σύνολο παρασχεθεισών υπηρεσιών βάσει του κατασχεμένου αρχείου μείον 11.109,24 ευρώ σύνολο εκδοθεισών ΑΛΣ) πλέον ΦΠΑ 24% 7.020,69 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Κατόπιν των ανωτέρω και για τον καταλογισμό του προστίμου της ανωτέρω παράβασης εκδόθηκε η με αρ...../2019 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τα εξής:

- Ανυπαρξία παράβασης λανθασμένοι υπολογισμοί έκθεσης ελέγχου. α) Λανθασμένη βάση υπολογισμού συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάση πίνακα για την ελεγχθείσα περίοδο, β) Λανθασμένη βάση υπολογισμού συνολικών εκδοθεισών ΑΛΣ για την ελεγχθείσα περίοδο.
- Αοριστία έκθεσης ελέγχου και πράξης επιβολής προστίμου.
- Ακυρότητα έκθεσης ελέγχου και πράξης επιβολής προστίμου λόγω παραβίασης της αρχής της ευνοϊκότερης φορολογικής διάταξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 παρ.5 του ν.4308/2014**, ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 του ν.4308/2014** 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..... 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....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** 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.....».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1003/2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι εξής οδηγίες:

Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

Παράγραφος 8 12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με

οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι είναι λανθασμένη η βάση υπολογισμού συνολικών ακαθαρίστων εσόδων ποσού 50.049,00 € βάσει του ανεπίσημου κατασχεμένου εγγράφου. Ισχυρίζεται ότι το εισπραχθέν ποσόν είναι μικρότερο, ήτοι 45.019,00 € (άθροισμα στήλης "ΠΛΗΡΩΘΗΚΕ") και ότι μόνο το εισπραχθέν ποσόν φορολογείται, δηλαδή όσα μαθήματα πραγματοποιήθηκαν και όχι τα μελλοντικά μαθήματα. Πρόσθετα, σημειώνει ότι η εκμάθηση kite-surf λαμβάνει χώρα σε κύκλο μαθημάτων που διαρκεί 1-2 εβδομάδες κατ' ελάχιστον, ότι η ημερομηνία δίπλα σε κάθε όνομα μαθητή είναι η ημερομηνία εγγραφής και όχι η ημερομηνία παροχής της υπηρεσίας και ότι αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι δίπλα σε κάθε όνομα μαθητή υπάρχει η ένδειξη "ανοιχτό" (δηλαδή υπολείπονται μαθήματα) ή "κλειστό (έχει τελειώσει ή σταματήσει τα μαθήματα). Ισχυρίζεται επιπλέον ότι στα ποσά του πίνακα που εμπεριέχει το κατασχεμένο έγγραφο, περιλαμβάνονται όχι μόνο εισπράξεις (έσοδα) από παροχή υπηρεσιών - μαθημάτων, αλλά και έσοδα από πωλήσεις υλικού. Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος λανθασμένα θεωρεί ότι παρείχε υπηρεσίες συνολικού ποσού 50.049, 00 € (συμπ. ΦΠΑ 24%), καθόσον το εισπραχθέν ποσόν είναι μικρότερο, ήτοι 45.019€ (συμπ. ΦΠΑ).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 σε περίπτωση πώλησης αγαθών το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής, σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας και σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι στα ποσά του πίνακα που εμπεριέχει το κατασχεμένο έγγραφο, περιλαμβάνονται εισπράξεις από παροχή υπηρεσιών (μαθημάτων) αλλά και πωλήσεις υλικού (αγορά εξειδικευμένων υλικών, όπως σανίδες κλπ).

Επειδή, σύμφωνα με την από 20/05/2019 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η σύγκριση των δεδομένων του ανεπίσημου κατασχεμένου εγγράφου και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκε για λόγους χρηστής διοίκησης ενιαία κατά το ελεγχόμενο διάστημα, επειδή λόγω της φύσης της λειτουργίας της επιχείρησης, ο χρόνος ολοκλήρωσης της υπηρεσίας (μάθημα) ενδέχεται να διαφέρει από τον χρόνο έναρξης του μαθήματος, καθώς στο ανεπίσημο έγγραφο αναγράφεται η ημερομηνία έναρξης των μαθημάτων (start date) χωρίς να αναγράφεται ρητά η ημερομηνία λήξης ή η ανάλυση των επιμέρους μαθημάτων, παρά ταύτα το γεγονός ότι κάθε μάθημα έχει χαρακτηριστεί ως κλειστό (εξοφλημένο) ή ανοιχτό (δηλαδή ολοκληρωμένο με ανοικτό - ανεξόφλητο υπόλοιπο) αποδεικνύει ότι τα μαθήματα

αυτά έχουν ολοκληρωθεί εντός του ελεγχόμενου διαστήματος (22.04.2018-14.07.2018).

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα έσοδα που αποτυπώνονται στο κατασχεμένο έγγραφο, αφορούν είτε την πώληση εξειδικευμένου εξοπλισμού, είτε την παροχή υπηρεσίας (μαθήματος) η οποία είχε ολοκληρωθεί εντός του ελεγχόμενου διαστήματος (22.04.2018-14.07.2018) και ως εκ τούτου την 15.07.2018 η προσφεύγουσα όφειλε να είχε εκδώσει τα αντίστοιχα στοιχεία λιανικής πώλησης, ανεξάρτητα από το ποσό που είχε εισπράξει.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να περιοριστεί ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο ποσό που είχε εισπραχθεί, ήτοι στο ποσό των 45.019,00€, είναι αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι στην ελεγχθείσα περίοδο από 22-4-18 έως 14-7-18 εξέδωσε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (ΑΛΣ) συνολικής καθαρής αξίας 11.109,24 € πλέον ΦΠΑ 24% και ότι από το επίσημο βιβλίο εσόδων της εταιρείας, το οποίο συμφωνεί με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και λοιπές δηλώσεις ΦΕ, προκύπτει ότι την επίμαχη περίοδο έχουν δηλωθεί για τον Μάιο 2018 έσοδα 1.462,61€ πλέον ΦΠΑ 351,02€, για τον Ιούνιο 2018 έσοδα 8.217,62 € πλέον ΦΠΑ 1.972,24 € και από 1-7-18 έως 15-7-2018 έσοδα 16.449,29 € πλέον ΦΠΑ 3.948,35€, δηλαδή συνολικά έχουν δηλωθεί έσοδα 26.129,52€. Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω προσκόμισε απόσπασμα βιβλίου εσόδων για την περίοδο 1-1-18 έως 15-7-18.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20/05/2019 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής ο διαχειριστής της προσφεύγουσας την 15/07/2018 παρέδωσε στο συνεργείο ελέγχου Υπεύθυνη Δήλωση με την οποία δήλωσε ότι «στο υποκατάστημα οι αποδείξεις εκδίδονται από την ταμειακή με αριθμό μητρώου και δεν διαθέτω στέλεχος χειρόγραφων αποδείξεων έως σήμερα 15.07.2018. Στο υποκατάστημα δεν υπάρχει άλλη ταμειακή.».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας στη Παραλία Πούντα της Πάρου δεν υφίσταται άλλη ΦΤΜ, πλην της ΦΤΜ με αριθμό μητρώου

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε στο ως άνω αναφερόμενο υποκατάστημα της προσφεύγουσας και για τον λόγο αυτό εξετάστηκαν οι αναφορές «Ζ» από την Φ.Τ.Μ. του εν λόγω υποκαταστήματος. Από την διαφορά της υπ' αρ./2018 αναφοράς «Ζ» μείον της υπ' αρ./2018 αναφοράς «Ζ» προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε εκδώσει για το διάστημα αυτό αποδείξεις λιανικών συναλλαγών συνολικής καθαρής αξίας 11.109,24 ευρώ (11.420,06 - 310,82) πλέον ΦΠΑ 24%.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται το διάστημα από 01.01.2018 έως 15.07.2018, ήτοι

διαφορετικό από το υπό εξέταση διάστημα (22.04.2018-14.07.2018) και προσκομίζει το βιβλίο εσόδων εξόδων το οποίο αφορά το σύνολο της επιχείρησης. Σημειώνεται ότι όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS η προσφεύγουσα με έδρα την λειτουργεί επιπλέον τρία υποκαταστήματα, εκ των οποίων το 1° και το 3° βρίσκονται στην και το 2° βρίσκεται στην στην

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν επεξηγείται από τον έλεγχο για ποιο λόγο επιβάλλεται το πρόστιμο των 200% της παρ. 1 αρ. 58Α Ν.4174/2013, λόγω δήθεν υποτροπής για τρίτη φορά και όχι το μικρότερο πρόστιμο των 50% λόγω πρώτης παράβασης, ή των 100% λόγω δεύτερης παράβασης, ούτε αναφέρονται πουθενά οι προηγούμενες παραβάσεις.

Πρόσθετα, επικαλείται την συνταγματική αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως και συνακόλουθα της αρχής της μη αναδρομικής εφαρμογής της αυστηρότερης φορολογικής κυρώσεως και ισχυρίζεται ότι το πρόστιμο των 200% της παρ. 1 αρ. 58Α Ν.4174/2013 σε περίπτωση υποτροπής για τρίτη φορά εντός της πενταετίας, θεσπίστηκε με το άρ.51 παρ. 1 Ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α. 141/3-8-2016 με έναρξη ισχύος από 25-7-16) και ότι η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη παραβάσεις πριν τις 25-7-16, παραβιάζοντας την αρχή της μη αναδρομικής εφαρμογής της αυστηρότερης φορολογικής κυρώσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58^α του Ν.4174/2013**, ως ίσχυαν την κρινόμενη περίοδο, 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.

§5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1112/25-7-2016:

«§1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013 και 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 58 Α, 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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης διάπραξης της 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 φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, 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.

§3. Τέλος, με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται έναρξη ισχύος των προηγούμενων παραγράφων η 25η Ιουλίου 2016.».

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 της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

1) Από την Δ.Ο.Υ. Σύρου εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 (α/α TAXIS/2019) πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58^Α του Ν.4174/2013 ύψους 250,00 €. Σύμφωνα με την από 04/09/2018 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατά την διενέργεια επιτόπιου ελέγχου την 13/08/2018 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε δύο (2) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών καθαρής αξίας 96,78 € πλέον Φ.Π.Α. 23,22 €. Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου ΚΑΙ η από 04/09/2018 έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμός συστημένου RE.....GR), και το πρόστιμο βεβαιώθηκε την 01.03.2019 με Αρ.Χ.Κ./2019 και ΑΤΒ/2019.

2) Από την Δ.Ο.Υ. Σύρου εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 (α/α TAXIS/2019) πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58^Α Ν.4174/2013 ύψους 500,00 €. Σύμφωνα με την από 17/05/2019 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κατά την διενέργεια επιτόπιου ελέγχου την 15/07/2018 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε μία (1) απόδειξη λιανικών συναλλαγών καθαρής αξίας 241,96 € πλέον Φ.Π.Α. 58,06 €. Η ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου και η από 17/05/2019 έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το αρ. πρωτ./2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σύρου (αριθμός συστημένου RE.....GR) και το πρόστιμο βεβαιώθηκε την 13.08.2019 με Αρ. Χ.Κ./2019 και ΑΤΒ/2019.

3) Με την υπ' αρ./2019 προσβαλλόμενη πράξη, η οποία εδράζεται επί της από 20/05/2019 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο των

200% της παρ. 1 αρ. 58Α Ν.4174/2013, λόγω υποτροπής για τρίτη φορά καθώς κατά την επεξεργασία την επεξεργασία κατασχεθέντος αρχείου με την υπ' αρ./2018 Έκθεση Κατάσχεσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε για το διάστημα από 22.4.2018 έως 14.7.2010 άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και τουλάχιστον μία, συνολικής καθαρής αξίας 29.252,86 ευρώ (40.362,10 ευρώ σύνολο παρασχεθεισών υπηρεσιών βάσει του κατασχεμένου αρχείου μείον 11.109,24 ευρώ σύνολο εκδοθεισών ΑΛΣ) πλέον ΦΠΑ 24% 7.020,69 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

3)

Επειδή, εν προκειμένω οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράχθηκαν μετά την 25/07/2016, ήτοι σε χρόνο όπου ίσχυαν οι διατάξεις της παρ. 1 αρ. 58Α Ν.4174/2013 περί υποτροπής για τρίτη φορά και επιβολής προστίμου στο (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς.

Ωστόσο η υπ' αρ...../2019 αρχική πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58^Α του Ν.4174/2013 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 14/02/2019, ενώ η δεύτερη πράξη (υπ' αρ/2019) και η τρίτη προσβαλλόμενη πράξη (υπ' αρ./2019) προκύπτουν από την ίδιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 15/07/2018. Συνεπώς, κατά το χρόνο διάπραξης της επίδικης παράβασης η προσφεύγουσα δεν είχε ενημερωθεί για την έκδοση 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.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου για ανακριβή έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός. Επομένως για την επίδικη παράβαση το πρόστιμο προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, στο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, ήτοι $7.020,69 \times 50/100 = 3.510,34\text{€}$.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/17-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ...../2019 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 58^α του Ν.4174/2013 : $7.020,69 \cdot 50/100 = 3.510,34\text{€}$.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.