



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-2-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 453

**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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. 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.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4.** Την από **4-11-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... ΑΦΜ:....., κατοίκου ..... , κατά της υπ' αριθμ. .... /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της υπ' αριθμ. .... /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και της υπ' αριθμ. .... /2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την υπ' αριθμ. .... /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την υπ' αριθμ. .... /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και την υπ' αριθμ. 2009/2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους

2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 7-10-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Σύρου.

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

Επί της από 4-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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' αριθμ. .... /2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 39.303,20€, λόγω 2<sup>ης</sup> υποτροπής εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης για την ίδια παράβαση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 και άρθρου 13 του ν. 4308/2014. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 58.643,11€ πλέον ΦΠΑ ύψους 19.651,60€.

-Με την υπ' αρ. .... /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 12.668,42 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 6.334,21€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 974,49€ και φόρος πολυτελούς διαβίωσης ύψους 546,00€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό φόρου ύψους 20.523,12€.

-Με την υπ' αριθμ. .... /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 17.419,05€.

### Ιστορικό:

Στις **03-07-2017** και ώρα 17:30 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σύρου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος βάσει της υπ' αριθμ. .... /2017 **εντολής ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου. Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί οι ΑΛΠ σε σερβιρισμένα τραπέζια πελατών. Εν συνεχεία ζητήθηκε να ελεγχθεί το τελευταίο τιμολόγιο που είχε λάβει η επιχείρηση με ποτά το οποίο βρισκόταν μέσα σε ένα βιβλίο-ημερολόγιο χρώματος πράσινο το οποίο και ζητήθηκε από τον έλεγχο. Ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης το έδωσε και διαπιστώθηκε ότι αποτελούσε ημερολόγιο του 2017, στο οποίο ήταν καταχωρημένα τα έσοδα και αναλυτικά τα έξοδα της επιχείρησης. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το συγκεκριμένο βιβλίο-ημερολόγιο σε σχέση με τα Ημερήσια Δελτία

Κίνησης «Ζ» που υπήρχαν στην επιχείρηση κατά την στιγμή του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι συστηματικά και επανειλημμένα τα ποσά των Ημερησίων Δελτίων Κίνησης «Ζ» υπολείπονταν από αυτά που καταγράφονταν στο βιβλίο-ημερολόγιο. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε την υπ' αρ .../...../2017 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων με την οποία προέβη σε κατάσχεση του ως άνω ημερολογίου του 2017, στο οποίο ήταν καταχωρημένα αναλυτικά τα έξοδα της επιχείρησης καθώς και τα εισπραχθέντα ποσά για τις ημερομηνίες 01/01/2017 έως και 03/07/2017. Από τα Ημερήσια Δελτία Κίνησης «Ζ» που υπήρχαν κατά την στιγμή του ελέγχου στην επιχείρηση και συγκεκριμένα των ημερών **01/06/2017 έως και 02/07/2017** έγινε διασταυρωτικός έλεγχος και διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον τριάντα (30) Α.Λ.Σ. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 και άρθ. 13 του Ν. 4308/2014, συνολικής καθαρής αξίας 14.945,66€ πλέον ΦΠΑ 24% ύψους 3.586,96€, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ..../...../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 3.586,96€, ήτοι πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδια παράβασης εντός πενταετίας.

Σε συνέχεια του από 3-7-2017 ως άνω επιτόπιου ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ..../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα του εν λόγω ελέγχου, ήτοι το κατασχεθέν ανεπίσημο βιβλίο-ημερολόγιο του 2017 καθώς και την διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον τριάντα (30) Α.Λ.Σ. συνολικής αξίας 18.532,62 για το διάστημα από **01/06/2017 έως και 02/07/2017**, για την οποία επιβλήθηκε το ως άνω σχετικό πρόστιμο με την υπ' αριθμ. ..../...../2017 πράξη. Από την επεξεργασία των δεδομένων του κατασχεμένου βιβλίου, διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας για το διάστημα από **01/01/2017-31/12/2017** συνολικής καθαρής αξίας 73.588,77€ και αξίας ΦΠΑ 23.238,56€, τα οποία λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του αρχικού ελέγχου διαμορφώθηκε σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **58.643,11€** (73.588,77€-14.945,66€) πλέον **αξίας ΦΠΑ 19.651,60€** (23.238,56 € -3.586,96€), για την οποία επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο μη έκδοσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ν. 4174/2013. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη συνολική αποκρυβείσα αξία ύψους 73.588,77€, τόσο από τον αρχικό επιτόπιο έλεγχο όσο και από τον κρινόμενο, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Σημειώνεται ότι, κατά της υπ' αριθμ. ..../...../2017 αρχικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ασκήθηκε από τον

προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ. ....../18-10-2017 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απερρίφθη με την με αρ. ....../2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις, έχουν όλες έρεισμα σε ένα πρόχειρο, χειρόγραφο σημείωμα, στο οποίο χειρόγραφα έχουν αναφερθεί τα έξοδα της επιχείρησής του και χρηματικά ποσά.
- Κατά τον επιτόπιο έλεγχο της, η φορολογική αρχή, διαπίστωσε ότι στα τραπέζια των θαμώνων της επιχείρησής του (καφενείο), υπήρχαν παραστατικά τα οποία ανταποκρίνονταν ακριβώς στα προϊόντα που υπήρχαν πάνω στα τραπέζια. Ουδεμία πρόθεση είχε να αποκρύψει εισοδήματα .
- Στην πραγματικότητα όμως, πρόκειται για αναγραφή εξόδων και όχι μόνο εσόδων της επιχείρησής του αλλά και του νοικοκυριού του, ενώ συγκεντρωτική αναγραφή εσόδων από την επιχείρησή του δεν χρειαζόταν να σημειώνεται αφού, αυτή προκύπτει από την συγκεντρωτική κατάσταση της ταμειακής μηχανής που ημερησίως, κατά το Νόμο, εκδίδεται, και ως εκ τούτου, η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος δεν επιτρέπεται από τις διατάξεις του νόμου και του Συντάγματος. Δεν βρέθηκαν δε προϊόντα τα οποία να έχουν πωληθεί και για τα οποία να μην έχει εκδοθεί απόδειξη.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις της 884/2016 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **12 § 1 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη 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.
- 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 τη διάταξη της **παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013**, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

**Επειδή** σύμφωνα με την από 7-10-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθ.58<sup>α</sup> παρ. 1 ν. 4174/2013) της ΔΟΥ ΣΥΡΟΥ, αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσε το ημερολόγιο του 2017 το οποίο κατασχέθηκε με την υπ' αριθ. ....../2017 Έκθεση Κατάσχεσης, στο οποίο ήταν καταχωρημένα αναλυτικά κατά ημερομηνία τα έξοδα της επιχείρησης από 01/01/2017 έως και την

ημερομηνία του ελέγχου (03/07/2017) και αντίστοιχα τα συνολικά εισπραχθέντα ποσά από 01/01/2017 έως 03/07/2017. Περαιτέρω, στο κεφάλαιο ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τηρούσε ανεπίσημο βιβλίο για να παρακολουθεί τις αγορές και τα έξοδά της καθώς και τα συνολικά ποσά που λάμβανε από τους πελάτες ανά ημέρα. Στο ανεπίσημο βιβλίο η ελεγχόμενη καταγράφει αναλυτικά ανά είδος και με τάξη ανά ημέρα τις αγορές και σε άλλο σημείο τα έσοδά της.

**Επειδή** ο έλεγχος έχοντας στην διάθεσή του τα Ημερήσια Δελτία Κίνησης «Ζ» από 01/01/2017 έως και 02/07/2017 και από διασταυρωτικό έλεγχο με τα δεδομένα του κατασχεμένου βιβλίου διαπίστωσε ότι είχαν εκδοθεί ανακριβώς συνολικά 174 Δελτία ημερήσιας Κίνησης «Ζ», ήτοι δεν εξέδωσε κατά την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 73.588,77€ και αξίας ΦΠΑ 23.238,56€.

**Επειδή** οι προβαλλόμενοι με την παρούσα ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, είχαν ήδη προβληθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου με το υπ' αριθμ. ....../2019 έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλλε σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. ....../2019 Σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου και οι οποίοι απερρίφθησαν από τον κρινόμενο έλεγχο για τους λόγους όπως αυτοί αναλυτικά εκτίθενται στη σελ.9 της από 7-10-2019 έκθεσης ΚΦΔ.

**Επειδή** ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, μετά από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων, και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων όσο και την απόκρυψη εσόδων για την ελεγχόμενη περίοδο καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 7-10-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σύρου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί τυγχάνουν μη αποδεκτοί και απορριπτέοι.

**Επειδή** στην παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 προβλέπεται η επιβολή προστίμου στο 100% της διαφοράς του φόρου για την εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης και 200% για κάθε επόμενη ίδια παράβαση στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. 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** από το υποσύστημα προστίμων ΦΠΑ κατόπιν ελέγχου του TAXIS, προκύπτει ότι σε βάρος του προσφεύγοντα έχουν εκδοθεί εντός πενταετίας για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου του άρθρου 58<sup>Α</sup> οι κάτωθι πράξεις:

Α) Η με αρ. ....//...../2016 πράξη επιβολής προστίμου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016-12/08/2016.

Β) Η με αρ. ....//...../2017 πράξη επιβολής προστίμου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 στο πλαίσιο διενέργειας επιτόπιου ελέγχου βάσει της με αρ. ....//...../2017 εντολής ελέγχου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 100% επί της διαφοράς ΦΠΑ ύψους 3.586,96€ που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία λόγω συνδρομής του στοιχείου της υποτροπής (1<sup>η</sup> υποτροπή).

**Επειδή** όπως προκύπτει από την από 7-10-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθ.58<sup>α</sup> παρ. 1 ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Σύρου καθώς και από το σώμα της με αρ. ....//...../2019 κρινόμενης πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 58<sup>Α</sup> ν. 4174/2014, η διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 58.643,11€ πλέον ΦΠΑ 19.651,60€ θεωρήθηκε από τον έλεγχο, όπως άλλωστε αναγράφεται στην οικεία έκθεση, ως **τρίτη διάπραξη** (2<sup>η</sup> υποτροπή) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, και συνεπώς επιβλήθηκε πρόστιμο 200% επί του φόρου που θα προέκυπε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ήτοι πρόστιμο ύψους 39.303,20€ (19.651,60€ Χ 200%) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4174/2013.

**Επειδή** από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στις από 25-9-2017 και 7-10-2019 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Σύρου, προκύπτει ότι οι παραβάσεις για τις οποίες καταλογίστηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα με την με αρ. ....//...../2017 πράξη και με την με αρ. ....//...../2019 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, αφενός αφορούν παραβάσεις διαπραχθείσες το διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 και αφετέρου διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας **του ίδιου ελέγχου**, ήτοι τον διενεργηθέντα επιτόπιο έλεγχο την **3-7-2017** βάσει της με αρ. ....//...../2017 εντολής ελέγχου και η με αρ. ....//...../2018 εντολή ελέγχου εκδόθηκε για σκοπούς της φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΦΠΑ, ήτοι προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου έτους βάσει της καταλογισθείσας παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθώς και την περαιτέρω επεξεργασία του κατασχεθέντος στοιχείου κατά τον επιτόπιο έλεγχο καθόσον ο αρχικός επιτόπιος έλεγχος είχε στη διάθεση του στοιχεία των ημερήσιων δελτίων «Ζ» μόνο για το διάστημα από 01-6-2017 έως 02-07-2017. Συνεπώς θα έπρεπε να εξεταστούν από τον υπό κρίση έλεγχο ως ενιαίο σύνολο παραβάσεων και η κρινόμενη παράβαση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τρίτη διάπραξη της ίδιας παράβασης σε διαφορετικό έλεγχο προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 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 ή και τρίτης κύρωσης για την ίδια παράβαση, που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει.

**Επειδή** παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην υπό εξέταση προσφυγή, ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, τη μη συνδρομή του στοιχείου της 2<sup>ης</sup> υποτροπής, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου δεν συντρέχει το στοιχείο της δεύτερης υποτροπής, και το ύψος του επιβληθέντος, με την με αρ. ....../2019 προσβαλλόμενη πράξη, πρόστιμο πρέπει να περιοριστεί στο 100% της διαφοράς ΦΠΑ ύψους 19.651,60€ που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 58.643,11€ (1<sup>η</sup> υποτροπή), καθόσον αυτή αφορά εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης από την έκδοση της με αρ. ....../...../2016 αρχικής πράξης.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της από 4-11-2019 με αριθμό ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... ΑΦΜ:....., την επικύρωση της υπ' αριθμ. ....../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθμ. ....../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και τη μερική ακύρωση της υπ' αριθμ. ....../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σύρου αποκλειστικά κατά το μέρος που με αυτή χαρακτηρίστηκε υπότροπος για 2<sup>η</sup> φορά για την ίδια παράβαση.

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

#### Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος: 20.523,12€

Υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ: 17.419,05€

Υπ' αριθμ. ....../2019 Πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του ν. 4174/2013: (19.651,60€ X 100% )=19.651,60€



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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.