



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-11-2019

Αριθμός απόφασης:2238

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εν εκκαθαρίσει εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά:

1) Της υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015,

2) Της υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2014 και 2015,

3) Της υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016,

4) Της υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και

5) Της υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015,

2) Την υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2014 και 2015,

3) Την υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016,

4) Την υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και

5) Την υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../11-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εν εκκαθαρίσει εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 929,08€ λόγω μη έκδοσης τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε χίλιες επτακόσιες πενήντα οκτώ (1.758) περιπτώσεις για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 7.742,34€ και αναλογούντος ΦΠΑ 1.858,16€, ήτοι συνολικής αξίας 9.600,50€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 περίπτωση α' του Ν 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν 4337/2015 και ισχύει από 17-10-2015 και μετά ($1.858,16\text{€} \times 50\% = 929,08\text{€}$).

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.2 περ.γ' του Ν 4174/2013, φορολογικών ετών 2014 και 2015 (01/01/2014 έως 16/10/2015), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 120.000,00€ λόγω μη έκδοσης τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε οκτώ χιλιάδες επτακόσιες μια (8.701) περιπτώσεις για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 40.163,58€ και ειδικότερα: α) μη έκδοση τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε έξι χιλιάδες διακόσιες πενήντα πέντε (6.255)

περιπτώσεις για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 27.485,09€ κατά το φορολογικό έτος 2014 και β) μη έκδοση τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε δυο χιλιάδες τετρακόσιες σαράντα έξι (2.446) περιπτώσεις για πώληση αγαθών συνολικής αξίας 12.678,49€ κατά το φορολογικό έτος 2015 (01/01/2015 έως 16/10/2015), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. γ' και παρ.3 του Ν 4174/2013. Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων περί υποτροπής.

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 12.927,06€ λόγω α)μη έκδοσης τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε δυο χιλιάδες εννιακόσιες είκοσι τρεις (2.923) περιπτώσεις για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 12.301,36€ και αναλογούντος ΦΠΑ 2.860,10€, ήτοι συνολικής αξίας 15.161,46€ (από 01/01/2016 έως 24/07/2016), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 3 του Ν 4337/2015 και ισχύει από 17-10-2015 και μετά ($2.860,10\text{€} \times 50\% = 1.430,05\text{€}$) και β)μη έκδοσης τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε έξι χιλιάδες διακόσιες εξήντα μια (6.261) περιπτώσεις για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 23.952,11€ και αναλογούντος ΦΠΑ 5.748,51€, ήτοι συνολικής αξίας 29.700,62€, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το Ν 4410/2016 και ισχύει από 25-07-2016 και μετά ($5.748,51\text{€} \times 200\% = 11.497,01\text{€}$). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων περί υποτροπής.

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 41.636,26€ λόγω μη έκδοσης τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης σε είκοσι μια χιλιάδες πεντακόσιες σαράντα δυο (21.542) περιπτώσεις για πώληση αγαθών καθαρής αξίας 86.742,19€ και αναλογούντος ΦΠΑ 20.818,13€, ήτοι συνολικής αξίας 107.560,32€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 περίπτωση α' του Ν 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το Ν 4410/2016 και ισχύει από 25-07-2016 και μετά ($20.818,13\text{€} \times 200\% = 41.636,26\text{€}$). Το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν 4174/2013 περί υποτροπής.

Με την υπ' αριθμ...../...../2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη συνεργασίας κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περίπτωση ε' και επισύρει σε βάρος της προσφεύγουσας τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περίπτωση ε' του Ν 4174/2013, όπως έχει τροποποιηθεί με τις διατάξεις του Ν 4474/2017 και ισχύει από 07-06-2017.

Με την με αριθμό/2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των υπ' αριθμ./2017,/2017,/2017 &

...../2018 εντολών ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό/2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας υπηρεσίας. Συγκεκριμένα πρόκειται για αξιοποίηση του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα έγγραφης επώνυμης καταγγελίας, η οποία έλαβε τον αριθμό πρωτ...../09.06.2017 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Η καταγγελία αναφέρεται στη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου στις 08/06/2017 (και ώρα περίπου 18:30 μ.μ.), καθώς ο καταγγέλλων είχε παραγγείλει καφέδες και σόδες από το κατάστημα της ελεγχόμενης οντότητας πληρώνοντας 8,00€ χωρίς να λάβει φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο το συνοδευτικό παραγγελίας, το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα καταγγελία. Επιπλέον, ο καταγγέλλων αναφέρει ότι η υπάλληλος-διανομέας της προσφεύγουσας του παρέδωσε ως απόδειξη το συνοδευτικό παραγγελίας επιμένοντας 'ότι αυτό ήταν η απόδειξη. Επίσης, σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε ο καταγγέλλων στις 09-06-2017 με τον υπεύθυνο του καταστήματος στην οδό, προκειμένου να ζητήσει την απόδειξη της συγκεκριμένης συναλλαγής, ο υπεύθυνος ενώ γνώριζε το θέμα , έγινε εριστικός και έκλεισε το τηλέφωνο στον καταγγέλοντα.

Στις 11/09/2017 οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο αντιμετώπισαν αρνητική και επιθετική συμπεριφορά από τον υπεύθυνο υπάλληλο της επιχείρησης κο, ο οποίος κωλυσιεργούσε και καθυστέρουσε τον έλεγχο, όπως αναφέρεται στην από 01/04/2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη του με αριθμό/2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καταλογίζοντας την παράβαση της μη συνεργασίας κατά την διάρκεια του ελέγχου, μαζί με την με αριθμό/2017 πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, η οποία θυροκολλήθηκε.

Εξαιτίας της μη συνεργασίας του υπευθύνου της προσφεύγουσας και προκειμένου ο έλεγχος να λάβει τα ζητηθέντα στοιχεία, κρίθηκε αναγκαία, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 24 και της παραγράφου 6 του άρθρου 25, κατά περίπτωση, του Ν 4174/2013, η σύνταξη της με αριθμό/11-09-2017 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, με την οποία κατασχέθηκαν:

1)Το σύστημα παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION QMP50.

2)Οι εκτυπώσεις των δελτίων παραγγελίας της 11-09-2017 με α.α..... έως και

Στη συνέχεια, στις 26/09/2017, μετά από την με αριθμό πρωτ...../2017 Πρόσκληση και κατόπιν της υπ' αριθμό πρωτ...../2017 αίτησης παράτασης της προσφεύγουσας εταιρείας, προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ο διαχειριστής της ανωτέρω ομορρύθμου εταιρείας, του με Α.Τ. :....., προκειμένου να παραστεί στην ανάγνωση μνήμης της κατασχεμένης κεντρικής μονάδας Η/Υ με S/N 130517262 & P/N 9956222-01 QUORION QMP50.

Με την συνδρομή εξουσιοδοτημένου τεχνικού και παρουσία των εκπροσώπων της προσφεύγουσας, ανακτήθηκαν από την μνήμη της ανωτέρω κεντρικής μονάδας Η/Υ τύπου (QUORION QMP50), τα αρχεία των παραγγελιών της ελεγχόμενης εταιρείας για το χρονικό διάστημα από το Φεβρουάριο του 2014 έως και τις 11/09/2017 του συστήματος παραγγελιοληψίας. Το περιεχόμενο που σχετίζεται με τη βάση δεδομένων της εφαρμογής του συστήματος παραγγελιοληψίας καταγράφηκε σε ένα ψηφιακό δίσκο cd – Rom, ο οποίος κατασχέθηκε με την υπ’αριθμ...../2017 (Α.Β.Κ...../2017) Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων–Στοιχείων–Αρχείων και επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας η με αριθμό/2017 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013, τα οποία και προσκομίσθηκαν.

Κατά την επεξεργασία των δεδομένων του ψηφιακού δίσκου cd – Rom, ο οποίος κατασχέθηκε με την υπ’αριθμ...../2017 (Α.Β.Κ...../2017) Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων–Στοιχείων–Αρχείων, διαπιστώθηκε ότι στη βάση δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών υπάρχει ένα αρχείο με το όνομα **“tbl trans_ ta”**, στο οποίο καταγράφονταν για κάθε ημέρα οι εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης της ελεγχόμενης οντότητας. Σε αυτό το αρχείο υπάρχουν στοιχεία για τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία από **27/02/2014** μέχρι και την ημερομηνία **29/01/2017**. Επιπλέον, στη Βάση Δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών υπάρχει και ένα αρχείο με το όνομα **“query delivery”**, στο οποίο καταγράφονταν για κάθε ημέρα οι παραγγελίες-delivery που διανέμονται εξωτερικά κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τους πελάτες και ένα αρχείο με ονομασία **“query oles oi paragelies-delivery”**, στο οποίο καταγράφονται ανά ημέρα, τόσο οι παραγγελίες για delivery, όσο και οι παραγγελίες που σερβίρονται στα τραπέζια της επιχείρησης.

Όσον αφορά τις πωλήσεις που γίνονται σε διερχόμενους πελάτες, οι οποίοι αγοράζουν τα διάφορα είδη εξυπηρετούμενοι (self – service), σε πακέτο (take – away), δεν καταχωρούνταν στη Βάση Δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών της κεντρικής μονάδας του Η/Υ της ελεγχόμενης οντότητας. Οι συγκεκριμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης εκδίδονται ξεχωριστά από την φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου **ΩΠ.....**, για την καλύτερη λειτουργία του καταστήματος σύμφωνα με προφορική δήλωση του υπευθύνου κ. Αναστασίου Αθανάσιου κατά την ώρα του ελέγχου στις 11 Σεπτεμβρίου του έτους 2017.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω οι Αποδείξεις Λιανικών Πωλήσεων που είναι καταγεγραμμένες στο αρχείο με το όνομα **“tbl trans_ ta”** που υπάρχει στη Βάση Δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών, σχετίζονται αποκλειστικά και μόνο με τις παραγγελίες - **delivery που διανέμονται εξωτερικά κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας** με τους πελάτες, οι οποίες είναι καταχωρημένες στο αρχείο με το όνομα **“query oles oi paragelies”**, που υπάρχει στη Βάση Δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών.

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης οντότητας κατά την ώρα του ελέγχου δήλωσε ότι για τις παραγγελίες - delivery που διανέμονται εξωτερικά κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με τους πελάτες, εκδίδονται οι Αποδείξεις Λιανικών Πωλήσεων από τη φορολογική

ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου **ΩΠ.....** που βρίσκεται δίπλα στο σύστημα παραγγελιοληψίας και ήταν συνδεδεμένη με αυτό.

Επίσης, σημειώνεται ότι οι παραγγελίες που είναι καταχωρημένες στο αρχείο με το όνομα “query oles oi paragelies”, καθώς και οι Αποδείξεις Λιανικών Πωλήσεων που είναι καταγεγραμμένες στο αρχείο με το όνομα “tbl trans_ ta” που υπάρχουν στη Βάση Δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών, έχουν συνεχόμενη αρίθμηση για όλα τα έτη, από α/α..... με ημερομηνία 11/03/2014 έως α/α..... με ημερομηνία 11/09/2017. Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση ξεκίνησε τη λειτουργία της στις 11/03/2014 ημερομηνία κατά την οποία διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι ξεκίνησε η παροχή υπηρεσίας διανομής σε πακέτο – delivery.

Νωρίτερα, σε έλεγχο που διενήργησε στην προσφεύγουσα συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στις 13-06-2017, διαπιστώθηκε ότι ο υπάλληλος της ελεγχόμενης οντότητας μετέφερε τα προϊόντα προς διανομή - (delivery) συνοδευόμενα από αθεώρητα δελτία παραγγελίας χωρίς φορολογικό στοιχείο.

Επίσης στο χώρο της ελεγχόμενης οντότητας είχαν βρεθεί δίπλα στη φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ....., με την οποία εξυπηρετούσε τις παραγγελίες εξωτερικής διανομής (delivery), δεκαέξι (16) δελτία παραγγελίας χωρίς σήμανση, για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης από την συγκεκριμένη φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ.....

Επιπλέον, στον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 13/06/2017, με δήλωση του υπευθύνου της ελεγχόμενης οντότητας κ., η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ....., η οποία είναι συνδεδεμένη με το σύστημα παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION - QTOUCH PC H/Y, χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την έκδοση των αποδείξεων σε περιπτώσεις πώλησης προϊόντων μέσω διανομής (delivery) και η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ..... χρησιμοποιείται για την έκδοση των αποδείξεων σε διερχόμενους πελάτες - πώληση σε πακέτο (Take – away). Ο έλεγχος, για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης εξέδωσε την με αριθμό/2017 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων, προβαίνοντας στην κατάσχεση των δεκαέξι δελτίων παραγγελίας χωρίς σήμανση με τίτλο «διανομές – νέα παραγγελία» και των έξι συνημμένων σε αυτά δελτίων παραγγελίας χωρίς σήμανση με την ένδειξη του site “e-food”, καθώς και της αναφοράς του ηλεκτρονικού αρχείου του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου ΩΠ..... Η ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13 παράγραφος 1 του ν.2523/97 περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικής εγκατάστασης.

Να επισημανθεί ότι τα κατασχεμένα δεκαέξι δελτία παραγγελίας βρέθηκαν καταχωρημένα σύμφωνα και με την αύξουσα αρίθμηση τους στο αρχείο των παραγγελιών που ήταν αρχειοθετημένο στον ψηφιακό δίσκο CD-ROM, με περιεχόμενο τη βάση δεδομένων της εφαρμογής που σχετίζεται με το σύστημα παραγγελιών της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα παραπάνω και μετά από επεξεργασία όλων των κατασχεθέντων στοιχείων που συγκέντρωσε ο έλεγχος αποδείχθηκε ότι η επιχείρηση «..... Ο.Ε.» **δεν εξέδωσε**

φορολογικά στοιχεία εσόδων από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου **ΩΠ.....**:

στη χρήση 2014 για (6.255) περιπτώσεις συνολικής αξίας (27.485,09€),
στη χρήση 2015 για (4.204) περιπτώσεις συνολικής αξίας (22.278,99€),
στη χρήση 2016 για (9.984) περιπτώσεις συνολικής αξίας (44.862,09€),
στη χρήση 2017 για (21.542) περιπτώσεις συνολικής αξίας (107.560,32€).

Επίσης καταλογίστηκε και μη συνεργασία κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου στις 11/09/2017 ως προς τη διαδικασία παύσης λειτουργίας και παράδοσης του συστήματος παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION QMP50 προκειμένου να κατασχεθεί από τον έλεγχο.

Μετά την επεξεργασία των κατασχεθέντων και των διαπιστώσεων των ελέγχων που διενεργήθηκαν τόσο κατά την 13-06-2017 όσο και κατά την 11-09-2017, συντάχθηκε η από 01-04-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

α)Ως προς την πέμπτη προσβαλλόμενη πράξη:

Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και πλάνη περί τα πράγματα. Ο υπάλληλος συνεργάστηκε και δεν παρακώλυσε τη διεξαγωγή του ελέγχου.

β)Ως προς τη δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη:

1)Εσφαλμένος καθορισμός του ύψους του προστίμου βάσει των περί υποτροπής διατάξεων.

2)Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αποδείξεις που εκδόθηκαν από τη φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ.....

γ)Ως προς την τρίτη προσβαλλόμενη πράξη:

1)Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα ως προς το πρόστιμο περιόδου από 01/01 έως 24/07/2016. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αποδείξεις που εκδόθηκαν και από τις δυο φορολογικές ταμειακές μηχανές.

2)Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα ως προς το πρόστιμο περιόδου από 25/07/2016 έως 31-12-2016. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αποδείξεις που εκδόθηκαν και από τις δυο φορολογικές ταμειακές μηχανές.

3)Εσφαλμένη εφαρμογή των περί υποτροπής διατάξεων.

δ)Ως προς την τέταρτη προσβαλλόμενη πράξη:

1)Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αποδείξεις που εκδόθηκαν και από τις δυο φορολογικές ταμειακές μηχανές.

2)Εσφαλμένη εφαρμογή των περί υποτροπής διατάξεων.

ε)Ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη:

Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις αποδείξεις που εκδόθηκαν και από τις δυο φορολογικές ταμειακές μηχανές.

Ως προς την πέμπτη προσβαλλόμενη πράξη περί μη συνεργασίας με το φορολογικό έλεγχο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 “ 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

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.”

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

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.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.”

Επειδή, στην παράγραφο 10 της ΠΟΛ 1165/2016 ορίζεται ότι “Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 2 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ.](#) . Με τις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, προβλέπεται ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Τέλος η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.”

Επειδή, στην περίπτωση 2δ της ΠΟΛ 1252/2015 ορίζεται ότι “ Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε’). Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση

σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ΄.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν 4174/2013 “ 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:α)....., ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,.....

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

α)....., ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε΄, ζ΄, η΄ και ιδ΄ της παραγράφου 1,”

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

Επειδή, από τις σελίδες 2-4 της από 01-04-2019 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει η μη συνεργασία του υπεύθυνου της προσφεύγουσας καθ’όλη τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 11-09-2017, καθώς και ως προς τη διαδικασία παύσης λειτουργίας και παράδοσης του συστήματος παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION QMP50, οπότε και κρίθηκε σκόπιμη η συνδρομή της Αστυνομίας, όπως προκύπτει και από την με ημερομηνία 11-09-2017 «Αναφορά Συμβάντων» προς το Αστυνομικό Τμήμα Λευκού Πύργου.

Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές της ΥΕΔΔΕ που διενεργούσαν τον έλεγχο στις 11-09-2017 ζητούσαν επανειλημμένα την έκδοση αναφοράς πωλήσεων –X- από τις εν χρήσει φορολογικές ταμειακές μηχανές, όμως ο υπεύθυνος του καταστήματος κωλυσιεργούσε με αποτέλεσμα να εκδώσει τις σχετικές αναφορές πωλήσεων για τις φορολογικές ταμειακές μηχανές με αριθμό μητρώου ΩΠ..... και ΩΠ..... μετά από τουλάχιστον μια ώρα παραμονής των ελεγκτών στο κατάστημα της προσφεύγουσας.

Επιπλέον, παρά τις αλλεπάλληλες προσπάθειες και οχλήσεις των ελεγκτών προς τον υπεύθυνο κ. προκειμένου να δοθούν τα στοιχεία των παραγγελιών από τον Η/Υ, τα οποία ήταν αποθηκευμένα σε αρχεία στον Η/Υ, ο υπεύθυνος αρνιόταν να διευκολύνει το έργο του ελέγχου. Ο έλεγχος προκειμένου να εκτυπωθούν τα στοιχεία των παραγγελιών από τον Η/Υ, ζητούσε να προσέλθει τεχνικός από την εταιρεία που υποστηρίζει το συγκεκριμένο σύστημα παραγγελιοληψίας για να αντλήσει τα δεδομένα, ενέργεια που συστηματικά αρνιόταν να υλοποιήσει ο υπεύθυνος, προβάλλοντας αντιρρήσεις και διάφορες προφάσεις.

Ως αποτέλεσμα των ανωτέρω, κρίθηκε σκόπιμο να ζητηθεί η συνδρομή της Ελληνικής Αστυνομίας προκειμένου να συνεχιστεί ο έλεγχος. Παρόλη τη συνδρομή της Αστυνομίας δεν κατέστη δυνατό να καμφθούν οι κωλυσιεργίες και οι αρνήσεις του υπευθύνου κ. να

παρέχει στους ελεγκτές τα ζητηθέντα στοιχεία των παραγγελιών της ημέρας, τα οποία ήταν αποθηκευμένα σε αρχείο στον Η/Υ με οθόνη μάρκας (QUORION QMP50), ώστε να διενεργηθεί από τον έλεγχο επιτόπιος διασταυρωτικός έλεγχος με τις εκδιδόμενες αποδείξεις από την με αριθμό μητρώου ΩΠ..... Φ.Τ.Μ., η οποία ήταν συνδεδεμένη με το σύστημα παραγγελιοληψίας.

Προκειμένου να λάβει ο έλεγχος τα ζητηθέντα στοιχεία των παραγγελιών, κρίθηκε αναγκαία η σύνταξη της με αριθμό/11-09-2017 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων, με την οποία κατέσχεσε:

- Το σύστημα παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION QMP50
- Τις εκτυπώσεις δελτίων παραγγελίας της 11-09-2017 με α.α. έως

Από τα ανωτέρω, αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας η μη συνεργασία της προσφεύγουσας με τον έλεγχο και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς την εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων και πλάνη περί τα πράγματα

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1.Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών **εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη**, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, **ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών** ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α)... β) **Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση**

παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

Επειδή, στην παράγραφο 14 του άρθρου 6 της παραγράφου Ε υποπαράγραφος Ε.1 του Ν 4093/2012 ορίζεται ότι "..... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.....".

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των 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. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ...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. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.....14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12-Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 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.** 2. Το στοιχείο

λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 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. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 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.....**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....11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύνатаι να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο....».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 13-[Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών](#) 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.»

Επειδή στο άρθρο 44 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής: α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω, στην [ΠΟΛ.1003/31-12-2014](#) με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 με

θέμα (Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

στην παρ 5.5.1 «Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Στην παρ.12.1.1 ορίζεται ότι: «Για πωλήσεις προς ιδιώτες καταναλωτές, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται, αντί του τιμολογίου πώλησης που θα περιλάμβανε το σύνολο των πληροφοριών (ενδείξεων) του άρθρου 9, παραστατικό λιανικής πώλησης, κάτι που είναι το σύνηθες στην πράξη.»

στην παρ12.6.1 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»).

Επειδή, σε έλεγχο που διενήργησε συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. την 13-06-2017, ο υπεύθυνος της προσφεύγουσας δήλωσε ότι η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ....., η οποία είναι συνδεδεμένη με το σύστημα παραγγελιοληψίας με οθόνη μάρκας QUORION - QTOUCH PC H/Y, χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την έκδοση των αποδείξεων σε περιπτώσεις πώλησης προϊόντων μέσω διανομής (delivery), ενώ η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου ΩΠ..... χρησιμοποιείται για την έκδοση των αποδείξεων σε διερχόμενους πελάτες - πώληση σε πακέτο (take – away). Το ίδιο δήλωσε ο υπεύθυνος της προσφεύγουσας και στους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., που διενήργησαν τον έλεγχο στις 11-09-2017.

Επειδή, ειδικά για τη χρονική περίοδο 01-01 έως 11-09-2017, η αξία των παραγγελιών που εξυπηρετήθηκαν είναι 148.017,37€, δηλαδή μεγαλύτερη από το σύνολο των εσόδων των εκδοθέντων αποδείξεων που αποτυπώνονται στις ημερήσιες αναφορές «Ζ» και των δυο Φ.Τ.Μ. που αθροιστικά είναι 119.063,18€.

Επειδή, τα συστήματα παραγγελιοληψίας στοχεύουν στη διευκόλυνση και επιτάχυνση της παραγωγικής διαδικασίας, στη διευκόλυνση των εμπορικών συναλλαγών, διευκολύνουν τις συναλλαγές με τους πελάτες και επιτυγχάνουν ταχύτερη εξυπηρέτηση καταγράφοντας στοιχεία των πελατών, καθώς και διάφορες πληροφορίες για αυτούς.

Επειδή, από τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, δε νοείται η έκδοση απόδειξης από ΦΤΜ μη συνδεδεμένη με το σύστημα παραγγελιοληψίας, τη στιγμή που η καταχώρηση της άμεσα εκτελεσθείσας παραγγελίας εκτελείται από άλλη ΦΤΜ, που είναι συνδεδεμένη στο σύστημα αυτό.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τις περί υποτροπής διατάξεις των φορολογικών ετών 2014 και 2015

Επειδή στο άρθρο 54 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: ...**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 και δ) πεντακόσια **(500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4254/2014, με τον οποίο εισήχθη η ως άνω διάταξη της περ. θ' στον ν. 4174/2013 αναφέρονται τα παρακάτω:

Στην περίπτωση γ) της παραγράφου 2 προβλέπεται σημαντική μείωση των προβλεπόμενων έως σήμερα προστίμων, για όσους είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, από το ποσό ύψους χιλίων (1.000) ευρώ, στο ποσό ύψους διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση αφορά την σύμφωνα με την περίπτωση θ) της παραγράφου 1 μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης ή κάθε άλλου προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου), καθιερώνεται (σε σχέση με την υφιστάμενη ρύθμιση, η οποία δεν προέβλεπε οροφή στο ύψος του προστίμου για κάθε μία μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου) σχετικό ανώτατο όριο προστίμου ίσο προς τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο.

Στην περίπτωση δ) της παραγράφου 2 προβλέπεται σημαντική μείωση των προβλεπόμενων έως σήμερα προστίμων, για όσους είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα, από το ποσό ύψους δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στο ποσό ύψους πεντακοσίων (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της παραγράφου 1. Στην περίπτωση κατά την οποία η παράβαση αφορά την σύμφωνα με την περίπτωση θ) της παραγράφου 1 μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης και κάθε άλλου προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου), καθιερώνεται (σε σχέση με την

υφιστάμενη ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία δεν υπήρχε οροφή στο ύψος του προστίμου για κάθε μία μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου) σχετικό ανώτατο όριο προστίμου ίσο προς τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο. Στην ίδια ως άνω παράγραφο προβλέπεται ότι διαγράφεται το τελευταίο εδάφιο της ίδιας περίπτωσης, το οποίο προβλέπει πρόστιμο, καθώς η περίπτωση αυτή ρυθμίζεται αυτοτελώς ως επόμενη περίπτωση ε) της ίδιας παραγράφου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 54 ν. 4174/2013: «3. Σε περίπτωση υποτροπής της ίδιας παράβασης εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου.

Και όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014) «3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».

Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίστηκε ότι: «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 με την παράγραφο 3 του άρθρου 54 τίθεται ο κανόνας της επιβολής αυξημένου προστίμου σε περίπτωση υποτροπής. Σύμφωνα με το νόμο, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. Η υποτροπή διαπιστώνεται μόνο στο πλαίσιο ελέγχου[...] Για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή η εκ νέου διάπραξη να διαπιστωθεί εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης. Ως προς την αφετηρία της προθεσμίας αυτής, παρατηρείται ότι με τον όρο «αρχική πράξη» νοείται η πράξη με την οποία διαπιστώνεται

για πρώτη φορά κάποια παράβαση. Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης. Κρίσιμος χρόνος για την αφετηρία (της πενταετίας) είναι ο χρόνος έκδοσης της αρχικής αυτής πράξης. Για τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Επομένως **ως χρόνος διαπίστωσης της εκ νέου παράβασης, που είναι και χρονικό σημείο αναφοράς για να θεμελιωθεί η υποτροπή, θα είναι ο χρόνος έκδοσης της νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η ίδια παράβαση.**

Η διαπίστωση περισσότερες φορές της ίδιας παράβασης εντός της ίδιας πενταετίας, συνιστά ιδιαίτερος επιβαρυντική περίπτωση, καθώς προβλέπεται ακόμα υψηλότερο πρόστιμο. Ο νόμος αναφέρεται σε «**κάθε επόμενη ίδια παράβαση**», συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση αυτή και η έκδοση σχετικής πράξης (λαμβάνει χώρα) εντός του προσδιοριζόμενου χρονικού εύρους. Για να ενεργοποιηθεί η παράγραφος 3 **θα πρέπει, λοιπόν, μεταξύ του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και του χρόνου έκδοσης της νέας πράξης ή των νέων πράξεων, με την οποία ή τις οποίες διαπιστώνεται η ίδια παράβαση, να μην έχει συμπληρωθεί πενταετία.** [...] Για τον υπολογισμό της πενταετούς προθεσμίας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται η διάταξη του αστικού κώδικα περί υπολογισμού των προθεσμιών και έτσι, προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει μόλις παρέλθει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους. Σημειώνεται ότι δεν έχει σημασία για τον υπολογισμό αν παρεμβάλλεται δίσεκτο έτος. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]. Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3, σε περίπτωση υποτροπής, τα σύμφωνα με το άρθρο πρόστιμα του άρθρου 54 επιβάλλονται στο διπλάσιο ή στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου...(Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

Επειδή, για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, αποβλέπουσες τόσο στον κολασμό του παραβάτη, όσο και στην αποτροπή της παράβασης, ως βασικό κριτήριο για τον καθορισμό του ύψους των προστίμων έχουν τη σοβαρότητα και τη συχνότητα της παράβασης, το όφελος του παραβάτη και την επαναλαμβανόμενη μη συμμόρφωση του διοικούμενου.

Επειδή, στην περίπτωση Ε της ΠΟΛ 1026/2018 ορίζεται ότι **“Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015.**

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και **την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλακτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς**

και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣτΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του ΚΦΔ και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

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

Επειδή, από τα δεδομένα του προγράμματος TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, δυο φορές κατά το παρελθόν.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, κατά την 30-03-2014 υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής (ΑΛΣ) από τις εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΩΠ..... και ΩΠ..... ή από χειρόγραφο βιβλίο, σε μια περίπτωση. Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η με αριθμ...../29-08-2014 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 §1θ και §2γ του Ν 4174/2013, ύψους 250,00€, η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως στις 08-09-2014.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέπεσε εκ νέου, κατά την 08-08-2015 (ημερομηνία διενέργειας προληπτικού ελέγχου), στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής (ΑΛΣ) σε δυο περιπτώσεις. Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η με αριθμ...../30-03-2018 πράξη προσδιορισμού επιβολής προστίμου άρθρου 54 §1θ και §2γ και §3 (1^η υποτροπή) του Ν 4174/2013, ύψους 500,00€, η οποία κοινοποιήθηκε νομίμως στις 04-05-2018

Η προσβαλλόμενη με αριθμ...../...../06-05-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, που αφορά το ελεγχόμενο διάστημα από 01-01-2014 έως 16-10-2015, εκδόθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 §2γ και §3 του Ν 4174/2013 και αφορά τη μη έκδοση Τιμολογίων ή Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης για πώληση αγαθών σε οκτώ χιλιάδες επτακόσιες μία (8.701) περιπτώσεις κατά το φορολογικό έτος 2014 (από 01-01-2014 έως 31-12-2014) και τη μη έκδοση Τιμολογίων ή Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης για πώληση αγαθών σε δυο χιλιάδες τετρακόσιες

σαράντα έξι περιπτώσεις (2.446) κατά το φορολογικό έτος 2015 και ειδικότερα κατά το χρονικό διάστημα 01-01-2015 έως 16-10-2015.

Επειδή, για την προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε αρχική πράξη επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν 4174/2013) στις 08-09-2014 ενώ δεν εκδόθηκε άλλη πράξη επιβολής προστίμου μέχρι την 16-10-2015. Συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής, διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν μέχρι την 08-09-2014 (ημερομηνία κοινοποίησης της αρχικής πράξης), η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο των 250,00€ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000,00€) ανά φορολογικό έλεγχο. Για όσες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής, διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 09-09-2014 μέχρι την 16-10-2015, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της εκ νέου διάπραξης της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής (1^η υποτροπή), παράβαση που επισύρει το πρόστιμο του διπλασίου του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Ειδικότερα:

Έτος 2014 Μήνας	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΣ	Αξία
3 ^{ος}	716	4.376,80€
4 ^{ος}	1.106	5.848,50€
5 ^{ος}	185	834,00€
6 ^{ος}	87	205,60€
7 ^{ος}	1.560	4.817,80€
8 ^{ος}	1.245	4.360,60€
9 ^{ος} (μέχρι 08-09-2014)	245	1.184,30€
ΣΥΝΟΛΟ	5.144	21.627,60€

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως την 08-09-2014 (ημερομηνία κοινοποίησης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου), η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής σε πέντε χιλιάδες εκατόν σαράντα τέσσερις περιπτώσεις (5.144), παράβαση που επισύρει το ανώτατο όριο προστίμου της παραγράφου 2γ του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ήτοι ποσό προστίμου ύψους 30.000,00€.

Επιπλέον:

Έτος 2014 Μήνας	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΣ	Αξία
9 ^{ος} (από 09-09-2014)	396	1.818,90€
10 ^{ος}	429	2.083,50€
11 ^{ος}	186	1.113,77€
12 ^{ος}	100	747,82€
Έτος 2015 (μέχρι 16-10-2015)	2.446	12.678,49€

ΣΥΝΟΛΟ	3.557	18.442,48€
---------------	--------------	-------------------

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 09-09-2014 (ημερομηνία επομένη της κοινοποίησης της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου) έως την 16-10-2015, η προσφεύγουσα υπέπεσε εκ νέου (1^η υποτροπή) στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής σε τρεις χιλιάδες πεντακόσιες πενήντα επτά περιπτώσεις (3.557), παράβαση που επισύρει το πρόστιμο της παραγράφου 2γ του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, επιβαλλόμενο στο διπλάσιο εξαιτίας της 1^{ης} υποτροπής (άρθρο 54 παρ. 3 του Ν 4174/2013).

Χρόνος μη έκδοσης ΑΛΣ	Περιπτώσεις*Πρόστιμο=Σύνολο	Οροφή
Μη έκδοση ΑΛΣ από 01-01-2014 έως 08-09-2014	5.144 περιπτώσεις*250,00€=1.286.000,00€	30.000,00€
Μη έκδοση ΑΛΣ από 09-09-2014 έως 16-10-2015	3.557 περιπτώσεις*500,00€=1.778.500,00€	60.000,00€

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2γ του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, το ανώτατο όριο του προστίμου επιβάλλεται ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς, με την προσβαλλόμενη αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, που αφορά το χρονικό διάστημα από 01-01-2014 έως 16-10-2015, επιβάλλονται κυρώσεις και για παραβάσεις που εμπίπτουν στις περί υποτροπής διατάξεις και ως εκ τούτου το ανώτατο όριο του επιβαλλόμενου προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί το όριο των 60.000,00€, ως συντέλεση 1^{ης} υποτροπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην με αριθμ./...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τις περί υποτροπής διατάξεις των φορολογικών ετών 2016 και 2017

Επειδή στο άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως 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 το 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".

Επειδή στο άρθρο 58^Α του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του [άρθρου 51](#) του ν. [4410/2016](#) (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από 25-07-2016, σύμφωνα με

την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου 51, 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, από 25.7.2016 και μετά, επανατέθηκαν οι διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ. Από την ημερομηνία αυτή και μετά, προβλέπεται ελάχιστο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο, ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων (250 ή 500 ευρώ, για απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, αντίστοιχα) ενώ **προβλέπεται και ο πολλαπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, διαπίστωσης, δηλαδή, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.**

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, οι διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4410/2016 (οι οποίες εισήγαγαν στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^A του ΚΦΔ το ελάχιστο ύψος προστίμου ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων καθώς και τον πολλαπλασιασμό του προστίμου σε περίπτωση υποτροπής) **εφαρμόζονται στις περιπτώσεις διάπραξης και διαπίστωσης της παράβασης μη έκδοσης ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου από τον έλεγχο, από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου, ήτοι από τις 25.7.2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις που ο χρόνος διάπραξής τους είναι προγενέστερος της ημερομηνίας αυτής και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο.** (Σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1155/2016).

Επειδή, στην περίπτωση Ε της **ΠΟΛ 1026/2018** ορίζεται ότι “Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή **διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης**, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. , οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/2015 .

Επειδή, περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η διαπίστωση των νέων παραβάσεων, για τις οποίες εκδίδεται η δεύτερη και, στη συνέχεια, η τρίτη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης, ήτοι πρώτης και δεύτερης, αντιστοίχως, αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και να εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κυρώσεως, καθώς και η ανάγκη διαφάνειας ως προς τη σειρά εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων και το ύψος του επιβαλλομένου με αυτές προστίμου. (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επί μέρους διατάξεις του ΚΦΔ και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος φορολογουμένου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δεν γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α', 2010, σ. 68 επ., υποσ. 15). Η υποχρέωση αυτή κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο,

συνάγεται και από την γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ. 1 του ΚΔΔιαδ, σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σ. 695 επ. /Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σ. 354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σ. 317 επ.). Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

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

Ειδικότερα, για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η με αριθμ./...../31-01-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 250,00€, για την παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής (ΑΛΣ) από τις εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΩΠ..... και ΩΠ..... ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 13-06-2017, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 09-02-2018.

Ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμ......./...../24-07-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 500,00€) για την εκ νέου διάπραξη (α'υποτροπή) της παράβασης της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής (ΑΛΣ) από τις εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΩΠ..... και ΩΠ..... ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε οκτώ (8) περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 03-04-2018, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 08-08-2018.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η με αριθμ......./...../13-12-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ύψους 1.000,00€) για την εκ νέου διάπραξη (β'υποτροπή) της παράβασης της μη έκδοσης απόδειξης λιανικής συναλλαγής (ΑΛΣ) από τις εν χρήσει ΦΤΜ με αριθμό μητρώου ΩΠ..... και ΩΠ..... ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας σε έξι (6) περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών κατά την 06-06-2018, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 28-01-2019.

Η προσβαλλόμενη με αριθμ./...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, αφορά το φορολογικό έτος 2016 και το επιβαλλόμενο πρόστιμο διακρίνεται στις αποδείξεις που δεν εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 24-07-2016, όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και στις αποδείξεις που δεν εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 25-07-2016 έως 31-12-2016, όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία προσαυξημένο κατά 200%, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών προϋποθέσεων που τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίους.

Η προσβαλλόμενη με αριθμ./...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, αφορά το φορολογικό έτος 2017 και ειδικότερα το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως 11-09-2017, όπου επιβάλλεται το πρόστιμο του 50% επί του φόρου

που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία προσαυξημένο κατά 200%, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών προϋποθέσεων που τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου.

Επειδή, για την προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε αρχική πράξη επιβολής προστίμου (με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013) κατά την 09-02-2018. Συνεπώς, για όσες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής, διαπιστώθηκε από τον παρόντα έλεγχο ότι δεν εκδόθηκαν από την 17-10-2015 μέχρι την 11-09-2017, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο του 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, χωρίς να θεμελιώνεται όμως υποτροπή, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της εκδόσεως και κοινοποίησης της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Ειδικότερα:

Έτος 2016	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΣ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Από 01-01-2016 έως 24-07-2016	2.923	12.301,36€	2.860,10€
Από 25-07-2016 έως 31-12-2016	6.261	23.952,11€	5.748,51€
ΣΥΝΟΛΟ	9.184	36.253,47€	8.608,61€

Έτος 2017	Περιπτώσεις μη έκδοσης ΑΛΣ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
Από 01-01-2017 έως 11-09-2017	21.542	86.742,19€	20.818,13€

Επειδή, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως την 31-12-2016, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής σε εννέα χιλιάδες εκατόν ογδόντα τέσσερις περιπτώσεις καθαρής αξίας 36.253,47€ πλέον ΦΠΑ 8.608,61€, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ήτοι το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα 8.608,61€*50%=4.304,31€, χωρίς να θεμελιώνεται όμως υποτροπή, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της κοινοποίησης της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Επειδή, περαιτέρω, με βάση τα στοιχεία του παρόντος ελέγχου, για το χρονικό διάστημα από 01-01-2017 έως την 11-09-2017, η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής συναλλαγής σε είκοσι μια χιλιάδες πεντακόσιες σαράντα δυο περιπτώσεις

καθαρής αξίας 86.742,19€ πλέον ΦΠΑ 20.818,13€, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, ήτοι το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία και ειδικότερα $20.818,13\text{€} \times 50\% = 10.409,07\text{€}$, χωρίς να θεμελιώνεται όμως υποτροπή, καθώς η διάπραξη της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της κοινοποίησης της αρχικής πράξης, που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρηση της υποτροπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στις με αριθμ./...../06-05-2019 και/...../06-05-2019 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από 11-06-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εν εκκαθαρίσει εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ», με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα:

1)Την επικύρωση:

A) Της υπ'αριθμ......./...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017 και

B) Της υπ'αριθμ......./...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και ειδικότερα από 17-10-2015 μέχρι 31-12-2015.

2)Την τροποποίηση:

A) Της υπ'αριθμ......./...../06-05-2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.2 περ.γ' του Ν 4174/2013, φορολογικών ετών 2014 και 2015 και ειδικότερα από 01-01-2014 έως 16-10-2015,

B) Της υπ'αριθμ......./...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 και

Γ) Της υπ'αριθμ......./...../06-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Υπ'αριθμ......./...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 54	120.000,00€	60.000,00€	60.000,00€

παρ.2 περ.γ' του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2014-2015 (01-01-2014 έως 16-10-2015)			
Υπ' αριθμ./...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2015 (17-10- 2015 έως 31-12-2015).	929,08€	929,08€	0,00€
Υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2016	12.927,06€	4.304,31€	8.622,75€
Υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 58Α του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2017	41.636,26€	10.409,07€	31.227,19€
Υπ' αριθμ...../...../06-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (βάσει του άρθρου 54 του Ν 4174/2013) φορολογικού έτους 2017	2.500,00€	2.500,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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