



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28-12-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1925

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, ατομική επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα «Γραφείο τελετών», με έδρα την, επί της οδού, Τ.Κ., καθώς και το υπ' αριθμ.

ΔΕΔ.ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./24-12-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα κατά των με αριθμ.: **α) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, **β) .../...../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, **γ) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, **δ) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, **ε) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, **στ) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, **ζ) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 και **η) .../.../30-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση..

7. Την από 02-09-2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02-09-2020** 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 με αριθμό **.../.../30-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.250,13€**, κατόπιν α' υποτροπής, λόγω έκδοσης εξήντα έξι (66) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 9.614,87€, πλέον Φ.Π.Α. 2.250,13€ κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- Με την με αριθμό **.../...../30-7-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **500,00€**, κατόπιν α' υποτροπής, λόγω έκδοσης είκοσι τριών (23) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 1.881,45€, πλέον Φ.Π.Α. 451,55€ κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **640,06€**, κατόπιν α' υποτροπής, λόγω έκδοσης τριάντα τριών (33) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 2.666,94€, πλέον Φ.Π.Α. 640,06€ κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **500,00€**, κατόπιν α' υποτροπής, λόγω έκδοσης τριών (3) ανακριβών φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 169,35€, πλέον Φ.Π.Α. 40,65€ κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).
- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.200,00€**, λόγω μη χρήσης μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής σε δώδεκα (12) περιπτώσεις για εξόφληση από ιδιώτες Α.Π.Υ. άνω των 500,00€ έκαστη, στο χρονικό διάστημα από 7-6-2017 ως 31-12-2017, κατά παράβαση της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010
- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **1.400,00€**, λόγω μη χρήσης μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις για εξόφληση από ιδιώτες Α.Π.Υ. άνω των 500,00€ έκαστη, κατά παράβαση της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010
- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **300,00€**, λόγω μη χρήσης μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής σε τρεις (3) περιπτώσεις για εξόφληση από ιδιώτες Α.Π.Υ. άνω των 500,00€ έκαστη, κατά παράβαση της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010
- Με την με αριθμό/...../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **250,00€**, λόγω μη έκδοσης μίας (1) Α.Π.Υ., καθαρής αξίας 387,10€, πλέον Φ.Π.Α. 92,90€, κατά τον έλεγχο στις 10-3-2020, κατά παράβαση του άρθρου 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με αφορμή επιτόπιο έλεγχο, δυνάμει της υπ' αριθμ./..... εντολής ελέγχου, που πραγματοποίησαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Δ' - Τμήμα Δ2 Αλεξανδρούπολης, στις 10-3-2020, στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «γραφείο τελετών», επί της

οδού, Από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση μιας Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 480,00€. Την ίδια ημέρα με την υπ' αριθμ./10-3-2020 έκθεση κατάσχεσης, κατασχέθηκαν εννέα (9) μπλοκ Α.Π.Υ. με α/α από 101 ως 550 και αντίγραφα του βιβλίου εσόδων – εξόδων από 1/10/2017 ως 31/12/2019, ενώ ζητήθηκε η προσκόμιση των βιβλίων από 1/1/2016 ως 30/9/2017. Από τον έλεγχο των κατασχεθέντων και προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2020 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκε η έκδοση εκατόν δέκα οχτώ (118) παραστατικών εσόδων (Α.Π.Υ.), στις οποίες αναγράφονταν δαπάνες για εργάτες ταφής, και φιλοδωρήματα, χωρίς να επισυνάπτονται τα αντίστοιχα παραστατικά. Επίσης, σε επιπλέον επτά (7) Α.Π.Υ. επισυνάπτονταν δαπάνες προγενέστερες της ημερομηνίας θανάτου. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες και θεώρησε ότι τα ποσά που εισπράχθηκαν αποτελούν στο σύνολό τους ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς, τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν χαρακτηρίζονται ως ανακριβή, με συνολική αξία ανακρίβειας 17.715€. Περαιτέρω, πραγματοποιήθηκε έλεγχος ως προς τον τρόπο εξόφλησης φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 500€ και διαπιστώθηκε ότι σε είκοσι εννέα (29) περιπτώσεις ιδιωτών πελατών, δεν τηρήθηκε η διαδικασία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.

Βάσει των από 24-6-2020 και 29-6-2020 εκθέσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνσης Δ' - Κομοτηνής, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας δυνάμει των υπ' αριθμ./6-7-2020 &/13-7-2020 εντολών ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 58^Α και 54 του Κ.Φ.Δ. στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 και στη χρονική περίοδο από 1/1/2020 ως 10/3/2020.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/02-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.**/24-12-2020 συμπληρωματικό του υπόμνημα, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Αυθαίρετη και διασταλτική ερμηνεία και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Σχετικά με την τιμολόγηση και τις εκκαθαρίσεις αγαθών τρίτου προς πώληση παρατίθενται οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7&8 του Π.Δ/τος 186/1992, του άρθρου 6 παρ.7&8 του Ν.4093/2012, καθώς και του άρθρου 12 του Ν.4308/2014, σύμφωνα με το οποίο: «για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη». Από την ανάγνωση των διατάξεων αυτών διαπιστώνεται ότι ναι μεν στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, όταν αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία που εκδόθηκαν στο όνομα του πελάτη, πλην όμως ο νομοθέτης αξιώνει τα πρωτότυπα δικαιολογητικά στοιχεία, που εκδόθηκαν στο όνομα του εντολέα – πελάτη, να παραδίδονται πάραυτα στον ίδιο τον εντολέα – πελάτη και όχι να παραμένουν

στην κατοχή του εντολοδόχου. Στην περίπτωση του προσφεύγοντα, σε κάθε Α.Π.Υ. στη στήλη δαπανών υπάρχει υπογεγραμμένη βεβαίωση του εντολέα – πελάτη, ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες έγιναν για λογαριασμό του και ο ίδιος έλαβε τα πρωτότυπα παραστατικά. Η δήλωση αυτή έχει την ισχύ υπεύθυνης δήλωσης. Συνεπώς, σύμφωνα με την Ε.9053/Πολ. 89/15-5-1985 του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 1117049/15867/Γ0012/24-12-1997 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, δεν θεωρούνται αμοιβή των γραφείων τελετών ορισμένες δαπάνες που υποβάλλονται από αυτά και οι οποίες γίνονται για λογαριασμό του πελάτη. Από πουθενά δεν προκύπτει η διαφύλαξη φωτοαντιγράφων των παραστατικών των δαπανών, παρά μόνο από τις εγκυκλίους, οι οποίες δεν θεσπίζουν υποχρεωτική ρύθμιση και δεν έχουν εκτελεστό χαρακτήρα. Ο ν.4308/2014 δεν προβλέπει, ούτε αναφέρεται, ούτε υπονοεί τον προϊσχύοντα τρόπο έκδοσης Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. από τα γραφεία κηδειών, ούτε προβλέπεται ως διαδικασία από κάποια ισχύουσα νομοθετική διάταξη. Αξιοσημείωτο είναι το υπ' αριθμ./12-8-2019 έγγραφο του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων, σύμφωνα το οποίο τα πρωτότυπα παραστατικά που εκδόθηκαν για δαπάνες αποδίδονται στον πελάτη, ενώ σκόπιμο είναι να φυλάσσονται φωτοαντίγραφα, προκειμένου να καταστεί δυνατή η απόδειξη των δαπανών αυτών κατά το φορολογικό έλεγχο. Η σκοπιμότητα δεν αποτελεί νομική υποχρέωση.

2. Ως προς την αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης μίας απόδειξης παροχής υπηρεσιών, ο έλεγχος προέβη σε κακή εκτίμηση των αποδείξεων, δεδομένου ότι ουδέποτε τελέστηκε κηδεία από τον ίδιο για την οποία δεν έχει εκδοθεί Α.Π.Υ.
3. Ως προς τις αποδιδόμενες παραβάσεις της εξόφλησης κηδειών καθαρής αξίας 500€ και άνω (πλέον Φ.Π.Α.) χωρίς τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλο ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής, ουδέποτε υπήρξε τέτοια παράβαση, καθώς όσοι πελάτες προβαίνουν σε άμεση πληρωμή αυτή γίνεται πάντοτε μέσω τραπεζικού συστήματος. Εξαίρεση αποτελούν οι πελάτες που καταβάλλουν ένα μέρος μόνο της συνολικής αξίας των Α.Π.Υ.
4. Με την Πολ. 1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58^Α 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 παρ.1 του άρ.58^Α, ανά φορολογικό έλεγχο. Περαιτέρω, η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης κατ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Στην προκειμένη περίπτωση, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή υπήγαγε την επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α στις κυρώσεις της υποτροπής.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο...»

Επειδή με το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι : «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων,

εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς», ενώ στο **άρθρο 5 παρ.5** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: ««Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή περαιτέρω, στο **άρθρο 7 των Ε.Λ.Π.** «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

3. Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου».

Επειδή, στην **Πολ. 1003/31-12- 2014** - Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι: «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)».

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού

συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από 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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή, από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις προκύπτει ότι, όταν στις Α.Π.Υ. αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό πελατών, πρέπει αυτές να συνοδεύονται από κατάλληλα παραστατικά – τεκμήρια που να τεκμηριώνουν τις συναλλαγές που την αφορούν, καθώς και δικλίδες ασφαλείας, ώστε να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και η ακεραιότητα των τεκμηρίων. Ισχύει δηλαδή, η γενική αρχή της ύπαρξης δικαιολογητικού στοιχείου. (Ε.Λ.Π. Σταματόπουλος, εκδόσεις forin 2015, σελ. 241)

Επειδή, στο **άρθρο 65** του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, μόνη η αναγραφή δαπανών επί των Α.Π.Υ. δεν αποτελεί επαρκή τεκμηρίωση, στο βαθμό που δεν συνοδεύεται από τα παραστατικά εκείνα που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της δαπάνης και το ύψος αυτής. Στα πλαίσια εφαρμογής του ν.4308/2014, ο προσφεύγων οφείλει να τεκμηριώσει επαρκώς τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τρίτου (πελατών του) και να διασφαλίσει την εγκυρότητα και την αξιοπιστία αυτών, δεδομένου ότι ενεπλάκη αδιαμφισβήτητα στη διαδικασία είσπραξης αυτών από τους πελάτες του. Με την παράλειψη

επίδειξης των σχετικών παραστατικών δεν μπορεί να διασφαλιστεί το ύψος τέτοιων δαπανών. Η υπογραφή και μόνο του πελάτη επί του τιμολογίου δεν αποτελεί επαρκή απόδειξη, ούτε τεκμηριώνει με ασφάλεια τις εγγεγραμμένες στο τιμολόγιο δαπάνες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και στη φορολογική περίοδο από 1/1/2020 ως 10/3/2020, διαπιστώθηκε ότι σε 118 περιπτώσεις έκδοσης Α.Π.Υ. από τον προσφεύγοντα σε διάφορους πελάτες λιανικής, αναγράφονταν, μεταξύ άλλων, δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που αφορούσαν σε εργάτες ταφής και φιλοδωρήματα, για τις οποίες δεν υπήρχαν τα απαραίτητα παραστατικά (τεκμήρια), ενώ αντίθετα προσκομίστηκαν παραστατικά που αφορούσαν λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό των πελατών του.
- Σε επτά περιπτώσεις έκδοσης και ειδικότερα των υπ' αριθμ. ..., ..., .., ...,/2018 και .. & .../2019 Α.Π.Υ. επισυνάφθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης που αφορούσαν δαπάνες ανθοπωλείων, οι οποίες ήταν προγενέστερες της ημερομηνίας θανάτου και γι' αυτό απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.
- Κατά τον επιτόπιο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.- Υποδιεύθυνση Αλεξανδρούπολης, στις 10-3-2020, πραγματοποιήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των αναγγελτηρίων θανάτου που ήταν αναρτημένα στην πρόσοψη του γραφείου τελετών με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ. και διαπιστώθηκε ότι σε μία περίπτωση, υπήρχε αναγγελτήριο θανάτου στο όνομα της, με ημερομηνία τελετής στις 7-1-2020 για το οποίο δεν είχε εκδοθεί Α.Π.Υ. Ο προσφεύγων με υπεύθυνη δήλωσή του προς τους ελεγκτές αποδέχθηκε την πραγματοποίηση της τελετής και υπέδειξε την αξία αυτής σε 480,00€.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.3 του Ν. 3842/2010, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 69 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 129 του ίδιου νόμου – Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών: «Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά».

Επειδή, στην Πολ. 1027/9-2-2011 – Τρόπος εξόφλησης ορισμένων συναλλαγών με ιδιώτες κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρ.20 του Ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 - 1. Φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται από επιτηδευματίες, για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες αυτών αποκλειστικά μέσω Τραπεζής, με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες του αγοραστή των αγαθών ή λήπτη των υπηρεσιών ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγές, αποκλειόμενης της εξόφλησης των υπόψη στοιχείων με μετρητά. {...} Άρθρο 3 - 1. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των Τραπεζών ή με πρόσωπα - ιδιώτες που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η από μέρους τους εξόφληση, με τους τρόπους που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 1 της απόφασης αυτής και καταβάλλονται μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές, οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ακολουθείται ειδική διαδικασία ως ακολούθως:

2. Από τον επιτηδευματία - πωλητή, κατά το χρόνο είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών (εκτός τραπεζικού συστήματος) από τον πελάτη - ιδιώτη, εκδίδεται λογιστικό παραστατικό "απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων".

Η ως άνω απόδειξη, εκδίδεται αθεώρητη από διπλότυπο, τουλάχιστον, στέλεχος και εφόσον είναι μηχανογραφική δεν απαιτείται η σήμανση αυτής μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.

Στο περιεχόμενο αυτής αναγράφονται το ποσό, ο τρόπος εξόφλησης, η αιτιολογία της είσπραξης (π.χ. προκαταβολή, τμηματική καταβολή, εξόφληση) και ο αύξων αριθμός του παραστατικού (εφόσον έχει προηγηθεί η έκδοση αυτού).

Επί προκαταβολών, πριν την έκδοση του φορολογικού στοιχείου, αναγράφονται τα αντίστοιχα στοιχεία του οικείου ταμειακού παραστατικού, εφόσον εκδίδεται από την επιχείρηση.

3. Ο επιτηδευματίας υποχρεούται το ποσόν των μετρητών, που εισπράττει κατά το χρόνο έκδοσης της προαναφερόμενης απόδειξης ή κατά το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγματικών, να το καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση τους, σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη Τράπεζα ή Πιστωτικό Οργανισμό.

Τα εκδιδόμενα τραπεζικά παραστατικά, συσχετίζονται από τον επιτηδευματία με τις "αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων" που αφορούν.

4. Οι εκδιδόμενες "αποδείξεις είσπραξης μετρητών ή παραλαβής αξιόγραφων", καθώς και τα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία προκύπτουν τα δεδομένα της κατάθεσης, διαφυλάσσονται με ευθύνη του υπόχρεου, για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, στην παρ. Δ' της Πολ. **1026/12-2-2018** – Εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του αρ.12 του Ν.4474/7-6-2017 - ορίζεται ότι: «Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη- αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η έκδοση συνολικά 29 Α.Π.Υ. αξίας άνω των 500,00€, (12 Α.Π.Υ. στη φορολογική περίοδο από 7-6-2017 έως 31-12-2017, 14 Α.Π.Υ. στο φορολογικό έτος 2018 και 3 Α.Π.Υ. στο φορολογικό έτος 2019), επί των οποίων, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, αναγράφεται η λέξη «εξόφληση» και για τις οποίες δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη στο άρθρο 20 παρ.3 του Ν. 3842/2010 διαδικασία εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, ούτε και η κατάθεση του εισπραττόμενου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό από τον επιτηδευματία, σε περίπτωση καταβολής μετρητών, ανεξάρτητα αν η καταβολή αφορά μέρος της οφειλής.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 58^Α του ν.4174/2013, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 παρ.1 του Ν.4410/2016 και ισχύει από 25-7-2016, 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 τα ανωτέρω, η υποτροπή, που αφορά σε πράξεις που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., προϋποθέτει τη διάπραξη της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, η οποία διαπιστώνεται σε μεταγενέστερο έλεγχο και σε μεταγενέστερη περίοδο από αυτή που αναφέρεται στην αρχική πράξη. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου, και ακολούθως, έχει την υποχρέωση συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για τη συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία τέλεσης εκ νέου της ίδιας παράβασης, να ανάγεται σε ημερομηνία ή σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, με την **Πολ. 1155/10-10-2016** δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 51 παρ.1 του Ν. 4410/2016, ως εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου 51 του Ν. 4410/16, 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**».

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, στις 10-3-2020, κλιμάκιο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Δ' Υποδιεύθυνση, βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου, προέβη σε επιτόπιο μερικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «γραφείο τελετών», όπου διαπιστώθηκε η μη έκδοση μίας Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 480,00€, που αφορά σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στις 7-1-2020. Στη συνέχεια, συντάχθηκε και επιδόθηκε το υπ' αριθμ. .../2020 σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Την ίδια ημέρα και στον ίδιο έλεγχο, συντάχθηκε η υπ' αριθμ./10-3-2020 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφο της οποίας επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, με την οποία οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατέσχεσαν εννέα (9) μπλοκ Α.Π.Υ. από Νο:101 ως 550, καθώς και εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων από 1/1/2017 ως 31-12-2019, ενώ επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ./2020 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων από 1-1-2016 ως 30-9-2017.

Από τον ως άνω επιτόπιο έλεγχο συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η από 24-6-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π., με την οποία διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Α.Π.Υ.).

Επειδή, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επεξεργάσθηκαν τα κατασχεθέντα και προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα λογιστικά αρχεία και στοιχεία, βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου και διαπίστωσαν ότι κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 ως 31/12/2019, σε εκατόν δέκα οκτώ (118) περιπτώσεις έκδοσης Α.Π.Υ. αναγράφονταν δαπάνες για εργάτες ταφής – φιλοδωρήματα, για τις οποίες δεν υπάρχουν τα επισυναπτόμενα παραστατικά. Επίσης, σε επτά (7) περιπτώσεις έκδοσης Α.Π.Υ. φορολογικών ετών 2018 και 2019, επισυνάπτονται παραστατικά δαπανών για λογαριασμό του πελάτη (αποδείξεις ανθοπωλείων) προγενέστερα της ημερομηνίας θανάτου. Κατόπιν αυτών συντάχθηκε η από 29-6-2020 έκθεση ελέγχου με τις ως άνω διαπιστώσεις.

Επειδή, οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου απεστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Καβάλας,/7-7-2020 &/7-7-2020) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις ως εξής:

- Βάσει της από 24-6-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Δ', εκδόθηκε η υπ' αριθμ./30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού

έτους 2020, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 250,00€, λόγω μη έκδοσης μίας Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 387,10€, πλέον Φ.Π.Α. 92,90€.

- Βάσει της από 29-6-2020 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Δ', εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020 και .../.../30-7-2020 πράξεις επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα 100% επί του φόρου που προέκυψε από την ανακριβή έκδοση των φορολογικών στοιχείων για κάθε φορολογικό έτος, κατ' εφαρμογή του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 (υποτροπή), θεωρώντας ότι αρχική παράβαση είναι η διαπίστωση κατά τον επιτόπιο έλεγχο στις 10-3-2020 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. της μη έκδοσης μίας Α.Π.Υ., για την οποία εκδόθηκε η .../.../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου και μεταγενέστερες, εκ νέου, παραβάσεις – υποτροπή, αποτελούν αυτές που διαπιστώθηκαν από την από 29-6-2020 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει αφενός η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης να αναφέρεται σε χρονική περίοδο μεταγενέστερη της κοινοποίησης της αρχικής πράξης, χρόνος ο οποίος αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός της πενταετίας για την επιμέτρησή της υποτροπής, γεγονός που δεν ισχύει εν προκειμένω δεδομένου ότι οι υπ' αριθμ. .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020 και .../.../30-7-2020 πράξεις επιβολής προστίμων αφορούν τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018 και 2019, ήτοι χρονικό διάστημα προγενέστερο από το χρόνο έκδοσης της υπ' αριθμ. .../.../30-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και αφετέρου η στοιχειοθέτηση της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έχει λάβει γνώση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου, και συνεπώς δεν υφίσταται υποτροπή, παρά μόνο αν διαπιστωθεί εκ νέου η ίδια παράβαση με ημερομηνία διάπραξης μεταγενέστερη της έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης. Στην υπό κρίση υπόθεση όλες οι πράξεις κοινοποιήθηκαν την ίδια ημερομηνία, τόσο η υπ' αριθμ. .../.../30-7-2020 που προέκυψε από τον προληπτικό έλεγχο (σχετική υπ' αριθμ. .../.../22-6-2020 εντολή ελέγχου), η οποία κοινοποιήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ...../4-8-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, όσο και οι υπ' αριθμ. .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020, .../.../30-7-2020 & .../.../30-7-2020 πράξεις που εκδόθηκαν κατόπιν του ελέγχου γραφείου που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../.../23-6-2020 εντολή ελέγχου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με το αριθμ. πρωτ./4-8-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Συνεπώς, η κοινοποίηση όλων των πράξεων συντελέστηκε κατά την ίδια ημερομηνία, ήτοι κατά την 2-8-2020, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν. 4174/2013.

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α προκύπτει ότι το ελάχιστο ύψος προστίμου προβλέπεται για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων **ανά φορολογικό έλεγχο** και όχι ανά φορολογικό έτος,

όπως λανθασμένα υπέλαβε η Δ.Ο.Υ. και συνεπώς για τα φορολογικά έτη 2016-2019 έπρεπε να εκδοθεί μία πράξη με την επιβολή προστίμου ίσου με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. ύψους 3382,39€ (3.382,39 χ 50% = 1.691,20€).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμων άρθρου 58^Α φορολογικών ετών 2016-2019 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από **02-09-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** με

α) την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ./..../30-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2016-2020.

β) την **ακύρωση** των υπ'αριθμ./..../30-7-2020,/..../30-7-2020,/..../30-7-2020 &/..../30-7-2020 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 & 2020

β) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./..../30-7-2020,/..../30-7-2020 &/..../30-7-2020 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ./..../30-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ.58^Α του Ν.4174/2013, φορολογικών ετών 2016, 2017, 2018, 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.250,13€	1.691,20€

2)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	0,00€

3)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	640,06€	0,00€

4)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	0,00€

5)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 58^A του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	250,00€

6)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2017

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.200,00€	1.200,00€

7)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.400,00€	1.400,00€

8)Υπ' αριθμ./..../30-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	300,00€	300,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.