



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02.02.2022
Αριθμός απόφασης: 287

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 526

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, του, με έδρα στην, οδός, αριθ., κατά της με αριθ. /2021 (α/α taxis /2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, για το φορολογικό έτος 2020, καθώς και κατά της με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τη με αριθ. /2021 (α/α taxis /2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, για το φορολογικό έτος 2020, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 19.10.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2021 (α/α taxis/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, επειδή την 16.01.2020 δεν εξέδωσε τουλάχιστον μία (1) Απόδειξη Λιανικών Πωλήσεων ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδων καθαρής αξίας 2,42 ευρώ, αναλογούντος Φ.Π.Α. αξίας 0,58 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 3,00 €, για την πώληση ειδών της επιχείρησης (2 καφέδες) προς παράδοση στην οδό έναντι των μέσω διανομής (delivery με το υπ' αριθ. μηχανάκι ιδιοκτησίας της επιχείρησης) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 11, 12, 13 ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ.. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και της ΠΟΛ.1112/2016, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Από τα αρχεία της εν λόγω Υπηρεσίας προέκυψε ότι η προσφεύγουσα διάπραξε για 2^η φορά την ίδια παράβαση και επομένως στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 58 Α λόγω υποτροπής, ήτοι εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης και ως εκ τούτου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 100% επί του ποσού Φ.Π.Α., το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 1.000,00 ευρώ καθώς η επιχείρηση είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ΕΛΠ. Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου. Δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος την 16.01.2020 σε επιχειρήσεις του, όπου διαπιστώθηκε ότι διανομέας της προσφεύγουσας μετέφερε με το υπ' αριθ. κυκλοφορίας μηχανάκι ιδιοκτησίας της, δύο καφέδες αξίας 3,00 ευρώ προς πώληση, χωρίς να έχει εκδώσει συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Για την ανωτέρω παράβαση συντάχθηκε και επιδόθηκε στον κατά δήλωσή του υπάλληλο-οδηγό της οντότητας, το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση (άρθ. 28 & 62 ν.4174/2013 και άρθ. 6 ν.2690/1999) με συνημμένο τον με αριθ./2020 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εμπροθέσμως στην ως άνω κλήση με την κατάθεση του με αριθ. πρωτ./2020 εγγράφου της, στο οποίο προέβαλε τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες ωστόσο δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αμέσως μόλις η επιχείρηση έλαβε την τηλεφωνική παραγγελία και πριν ακόμη ετοιμαστεί για παράδοση, εξέδωσε στις 11:27 τη με αριθ./2020 απόδειξη, την οποία προσκόμισε στον έλεγχο. Ο διανομέας εκ παραδρομής δεν την πήρε μαζί του, άλλωστε δεν προβλέπεται από το νόμο υποχρέωση του οδηγού να την φέρει μαζί του, ως εκ τούτου δεν υπέπεσε σε παράβαση και κακώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.
- Στην περίπτωση της δεν υφίσταται υποτροπή καθώς δεν έχει συντελεστεί καμία άλλη παράβαση από την εταιρεία. Ο έλεγχος δεν απέδειξε την στοιχειοθέτηση παράβασης, ως εκ τούτου η εκδοθείσα πράξη επιβολής προστίμου είναι αβάσιμη και πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013, σχετικά με τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης, 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: ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στις διατάξεις του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

..... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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 εκπώσεων 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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.
8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.
9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.
10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.
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, δύναται 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.
12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.
13. Η οντότητα μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο στην περίπτωση διακοπής του συστήματος διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπής της λειτουργίας του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος. Σε περίπτωση μη λειτουργίας του εξοπλισμού έκδοσης παραστατικών λόγω τεχνικού προβλήματος, η οντότητα λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποκατάσταση της λειτουργίας του εξοπλισμού χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση και για την αποτροπή επαναλήψεων του προβλήματος. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων της παραγράφου 9 δύναται να

ρυθμίζονται θέματα εφαρμογής της παραγράφου αυτής, καθώς και να επιβάλλεται υποχρέωση ενημέρωσης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013, 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, με την ΠΟΛ 1112/25.07.2016 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013, σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας:

«Κοινοποιούμε τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του ανωτέρω σχεδίου νόμου, αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

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

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η εν λόγω Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της με αριθ./2020 εντολής προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, την 16.01.2020, ημέρα Πέμπτη και ώρα 11:45 συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε επιχειρήσεις του (.....), διερχόμενοι από την οδό στην, έναντι, πλησίασαν νεαρό άτομο που στάθμευε με μηχανάκι με αριθ. κυκλοφορίας και το οποίο είχε ενδείξεις ότι λειτουργούσε ως delivery. Οι ελεγκτές πλησίασαν τον οδηγό, ο οποίος εκείνη την ώρα άνοιξε κουτί – μπαγκαζιέρα στο μηχανάκι, που περιείχε δύο καφέδες και αφού δήλωσαν την ιδιότητά τους ζήτησαν την επίδειξη της σχετικής απόδειξης λιανικής συναλλαγής για την εν λόγω πώληση. Ο οδηγός δήλωσε ότι ονομάζεται, επιδεικνύοντας άδεια οδήγησης, ότι είναι υπάλληλος της προσφεύγουσας επιχείρησης, ενώ δεν επέδειξε απόδειξη για την πώληση των εν λόγω καφέδων συνολικής αξίας 3,00 ευρώ,

συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. Επίσης, ο οδηγός δήλωσε στον έλεγχο ότι η πώληση των καφέδων έγινε από το πλησιέστερο υποκατάστημα της επιχείρησης στην οδό, αριθ., στην Κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης του ελέγχου περί της μη έκδοσης Απόδειξης Λιανικής Πώλησης ή άλλου χειρόγραφου στοιχείου αξίας κατά την παράδοση (delivery) – πώληση μιας (1) παραγγελίας δύο καφέδων, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. (συντελεστή 24%) 3,00 ευρώ, συντάχθηκε και επιδόθηκε στον μεταφορέα, , το με αριθ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση (άρθ. 28 & 62 ν.4174/2013 και άρθ. 6 ν.2690/1999) με συνημμένο τον με αριθ. /2020 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ποσού 1.000,00, με το οποίο καλούνταν η προσφεύγουσα εταιρεία, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου σημειώνεται ότι εκ παραδρομής επεβλήθη στην προσφεύγουσα το πρόστιμο των 1.000,00 ευρώ αντί του ορθού ποσού των 500,00 ευρώ, καθότι πρόκειται για επιχείρηση που έχει υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων και υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης στοιχείου αξίας και όχι στοιχείου διακίνησης.

Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση και υπέβαλε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας το με αριθ. πρωτ. /2020 έγγραφο με τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίστηκε ότι είχε εκδοθεί απόδειξη λιανικής πώλησης για την συγκεκριμένη συναλλαγή και προσκόμισε την με αριθ. /2020 απόδειξη λιανικής πώλησης που είχε εκδώσει την ημέρα του ελέγχου και ώρα 11:27, ενώ ο οδηγός εκ παραδρομής δεν την πήρε μαζί του. Ο έλεγχος έκρινε ότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του αλλά και την κοινή πρακτική όπου κατά την πώληση στον πελάτη των αγαθών παραδίδεται η απόδειξη και εισπράττεται το ποσό που αναφέρεται σε αυτήν, ενώ η επιδειχθείσα απόδειξη αφορά άλλη συναλλαγή παρόμοια με την κρινόμενη. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επίσης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά παραστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την μη έκδοση Α.Λ.Π. ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται σε σχέση με τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς και αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, κατώτερο ύψος αυτών των 250€ και 500€ αντιστοίχως, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο. Σε περίπτωση εκ νέου διάπραξης ή κάθε επόμενης διάπραξης της ίδιας, ως άνω, παράβασης, κατά τα ειδικώς οριζόμενα, προβλέπεται προσαύξηση, κατά τα αναφερόμενα ποσοστά, των προστίμων επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, καθώς και

κατώτερα όρια αυτών, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, αναλόγως της υποχρέωσης τήρησης από τον φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού συστήματος.

Η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή, από το αρχείο της Υπηρεσίας προέκυψε ότι για την ίδια επιχείρηση έχει ήδη εκδοθεί ο με αριθ./2020 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, για την διάπραξη της ίδιας παράβασης. Ειδικότερα, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας εκδόθηκε η ακόλουθη πράξη: ο με αριθ./2020 (α/α taxis/2020) Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 με τον οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 500,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι σε επιτόπιο έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης/Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας την 04.09.2020, υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τριών (3) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδων από την εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου, συνολικής αξίας 17,00 ευρώ, καθαρής αξίας 15,04 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13% αξίας 1,96 ευρώ (14,00 ευρώ, 0,50 ευρώ και 2,50 ευρώ αντίστοιχα) για πωληθέντα είδη (ροφήματα - καφές - νερό) σε τρεις (3) πελάτες της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Ακολούθως, με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η οποία εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 17.02.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, που συντάχθηκε κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στις 16.01.2020 και σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ν.4174/2013, καθώς διαπιστώθηκε κατά την προαναφερθείσα ημερομηνία επιτόπιου ελέγχου η μη έκδοση τριών (3) Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδων συνολικής αξίας 17,00 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 13%, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης. Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης της υπό κρίση παράβασης (16.01.2020) είναι προγενέστερος του χρόνου της έκδοσης της αρχικής πράξης (16.11.2020)

και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, έχει νομικό έρεισμα, προσβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 15.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, του, με έδρα στην, οδός, αριθ., και την τροποποίηση της με αριθ./2021 (α/α taxis/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, για το φορολογικό έτος 2020.

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

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 με αριθ./2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, για το φορολογικό έτος 2020:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
Σύνολο προστίμου	1.000,00 €	500,00 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.