



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: ε660

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας τις, πρόστιμο ποσού 2.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου – απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, καθ' υποτροπή, σε μία (1) περίπτωση, στις, συνολικής αξίας 10,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^{ιε'}, 2^{η'} και 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. – Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι για την υπό κρίση συναλλαγή εκδόθηκε η υπ' αριθ.ΑΠΥ την οποία η πελάτισσα δεν παρέλαβε αποχωρώντας από το υποκατάστημα στο Επίσης, υποστηρίζει ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο καθ' υποτροπή, ενώ έχει ήδη αμφισβητηθεί η νομιμότητα της

προγενέστερης πράξης με την άσκηση της υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία δεν έχει εξεταστεί. Σε κάθε περίπτωση, εσφαλμένα επιβλήθηκε προσαυξημένο το εν λόγω πρόστιμο.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002) η καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου 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».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου 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... 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. 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1002/31.12.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3/05.01.2015) ορίζεται ότι οι ιατροί απαλλάσσονται από τη υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με την προϋπόθεση

ότι στις εκδιδόμενες αποδείξεις αναγράφουν και το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1134/2015 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι, για την εφαρμογή της Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1002/31.12.2014, τα ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια τα οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του π.δ. 84/2001, ορίζονται ως ιδιωτικοί φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, περιλαμβάνονται στην έννοια του ιατρού της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1002/2014 και κατά συνέπεια δύνανται να μη χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, με τις προϋποθέσεις που τίθενται σε αυτή.

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ 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:... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1,... 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».

Επειδή, η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές

διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, αφορά στην διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να 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 να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την εκ νέου διάπραξη (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. 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 (βλ. ΔΕΔ Θ ε486/2023, ΔΕΔ Θ 27/2021 και ΔΕΔ Θ 1975/2019).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις, ημέρα Σάββατο και ώρα 18:45, ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, έπειτα από διακριτική παρακολούθηση στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας εταιρείας (.....), επί της οδού, και έλεγχο σε εξερχόμενη πελάτισσα διαπίστωσαν ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο για παρασχεθείσες υπηρεσίες (.....) αξίας 10,00€. Οι ελεγκτές εισήλθαν στην εγκατάσταση της

προσφεύγουσας εταιρείας και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους στην υπεύθυνη ιατρό του κέντρου την ενημέρωσαν για τη διαπιστωθείσα παράβαση. Ακολούθως, συντάχθηκε από την ανωτέρω φορολογική αρχή η από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ. Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, ως καθ' ύλην αρμόδια, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλοντας την κύρωση των παρ. 1^{ε'}, 2^{η'} και 3 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, καθ' υποτροπή, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ήτοι ποσό 2.000,00€, κατόπιν διαπίστωσης ότι προηγήθηκε η διάπραξη όμοιας παράβασης.

Επίσης, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εκτιμήθηκαν εσφαλμένα τα πραγματικά περιστατικά και ότι εκδόθηκε η υπ' αριθ. ΑΠΥ προς την πελάτισσα, η οποία δεν την παρέλαβε αποχωρώντας από το Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την προαναφερθείσα ΑΠΥ. Ωστόσο, κατά την είσοδο των ελεγκτών στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας η υπεύθυνη κατά την ώρα του ελέγχου ιατρός ουδέν εκδοθέν στοιχείο επέδειξε. Επιπροσθέτως, επί του σώματος του φορολογικού στοιχείου δεν αναφέρεται η ώρα έκδοσης ώστε να είναι εφικτή η διασταύρωσή του με την ώρα έναρξης του ελέγχου. Εξάλλου, η περιγραφή της συναλλαγής (ως αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ) στο υποκατάστημα της προσφεύγουσας, για την οποία δεν εκδόθηκε το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο κατά τον οριζόμενο στο άρθρο 13 των ΕΛΠ χρόνο, συνιστά, πλήρη απόδειξη για τη διάπραξη της παράβασης. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο καθ' υποτροπή. Από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, σε επιτόπιο έλεγχο, που διενεργήθηκε στις, σε έτερη

επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας (επί της οδού), διαπιστώθηκε η μη έκδοση 133 φορολογικών στοιχείων, στο διάστημα 26/12/2021 - 20/01/2022, συνολικής αξίας 991,15€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8 - 13 του ν.4308/2014. Για την παράβαση αυτή, συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. - Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο των παρ. 1^{ε'} και 2^{η'} του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ύψους 1.000,00€, με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

Με την υπό κρίση υπ' αριθ. πράξη, η οποία εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα καθ' υποτροπή πρόστιμο του άρθρου 58Α ΚΦΔ, καθώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία (1) περίπτωση, στις, συνολικής αξίας 10,00€, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης (.....). Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης της υπό κρίση παράβασης είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από τις παρ. 1^{ε'} και 2^{η'} του άρθρου 54 του ΚΦΔ προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις. Σημειωτέο δε, ότι η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε χρόνο προγενέστερο της έκδοσης της προαναφερθείσας υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου για τη θεωρηθείσα ως πρώτη παράβαση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής προσαυξημένου προστίμου λόγω υποτροπής, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ^η και 3 ΚΦΔ	2.000,00€	1.000,00€	-1.000,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

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.