



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/10/2023

Αριθμός απόφασης: e844

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 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 από 12/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Λευκάδας, επί της οδού Τ.Κ. 31100, κατά της με

αρ./**21-03-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 12/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**, 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 αρ./**21.03.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου (Α.Λ.Π.) συνολικής αξίας 9,00 € από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει, κατόπιν εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, την κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας. Ειδικότερα επικαλείται ότι του επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.000,00€, λόγω υποτροπής εντός πενταετίας από την έκδοση της προηγούμενης πράξης, ωστόσο από το περιεχόμενο της απόφασης και της έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει ότι έχει τελέσει την ίδια παράβαση εντός πενταετίας, αφού δεν αναφέρονται τα στοιχεία της πράξης και η νομική έκβαση τυχόν ασκηθείσας προσφυγής κατ'αυτής. Με τον τρόπο αυτό, όμως δεν μπορεί να γίνει ούτε έλεγχος ορθότητας, ούτε έλεγχος βασιμότητας της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου.

2. Όπως συνομολογείται στην έκθεση ελέγχου, του κοινοποιήθηκε το υπ'αρ. .../19.08.2022 έντυπο προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ποσού 250,00€, εντούτοις, τελικά του καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, ήτοι, δυσμενέστερο πρόστιμο από το αρχικά προσδιορισθέν. Η επιβολή δυσμενέστερης οικονομικής κύρωσης από αυτήν της προσωρινά προσδιορισθείσας, δεν είναι νόμιμη και δεν προβλέπεται, αφού αποτελεί ανεπίτρεπτη χειροτέρευση της θέσης του φορολογούμενου. Μάλιστα εάν η φορολογική διοίκηση έκρινε ότι έπρεπε να διαφοροποιηθεί το προσωρινά επιβληθέν πρόστιμο, όφειλε να του επανακοινοποιήσει το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με νέο έντυπο προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Η παράλειψή της αποτελεί λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του ΚΦΔ 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. [...]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 τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι : «2.Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.». Με τις διατάξεις του **άρθρου 64**, 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρο 62**, 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. 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 Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω με τα **άρθρα 25 Κ.Δ.Δ. 63 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ.** με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ'ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 5 του ν. 4308/2014** ορίζεται : «.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 αυτό. 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.» Με τις διατάξεις του **άρθρου 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» 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.», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 13** ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.
1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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. 1112/2016** παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, με την οποία διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου του άρθρου 58Α, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών.

«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. 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 εγκύκλιο **ΠΟΛ.1155/10-10-2016** διευκρινίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α΄, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ.1 του άρθρου 51 του Ν.4410/2016 έχουν εφαρμογή 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, δηλαδή από 25/7/2016 και σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζονται σε παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης τους είναι πριν από την ημερομηνία αυτή και διαπιστώνονται σε μεταγενέστερο χρόνο...»

Επειδή, «για να θεωρηθεί υποτροπή η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης απαιτείται αυτή 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 Για τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]». Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση. (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκουλα 2018, σελ. 1536-1538).

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 επιβαλλόμενου με αυτές προστίμου (ΣΤΕ 1240/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 25/11/2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Κ.Φ.Δ., της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίσσας, κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθ. .../2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Συγκεκριμένα στις 19/08/2022, ημέρα Παρασκευή και ώρα 20:05 μ.μ., υπάλληλοι της ανωτέρω φορολογικής αρχής, διενήργησαν έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ, στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (αναψυκτήριο), επί της οδού, στη Λευκάδα, όπου διαπίστωσαν ότι δεν είχε εκδοθεί απόδειξη λιανικής πώλησης ή άλλο νόμιμο φορολογικό στοιχείο εσόδου σε μία περίπτωση πώλησης προϊόντος (κρέπας), συνολικής αξίας 9,00€. Για την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση, συντάχθηκε και επιδόθηκε, στην υπεύθυνη της επιχείρησης το με αριθ. .../19-08-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση με συνημμένο τον υπ'αρ./19-08-2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, με το οποίο κλήθηκε να διατυπώσει ο προσφεύγων εγγράφως τις απόψεις του, ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση εντός είκοσι ημερών (20), στο οποίο ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στην από 25/11/2022 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014, της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίσσας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη επαρκώς αιτιολογημένη και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από το περιεχόμενο της απόφασης και της έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει ότι έχει τελέσει την ίδια παράβαση εντός πενταετίας, αφού δεν αναφέρονται τα στοιχεία της πράξης και η νομική έκβαση τυχόν ασκηθείσας προσφυγής κατ'αυτής, με συνέπεια την αδυναμία ελέγχου ορθότητας και βασιμότητας της έκδοσης της προσβαλλόμενης ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου, παραλείψεις που καθιστούν την πράξη ακυρωτέα.

Επειδή, από το υποσύστημα του taxis, διαπιστώνεται ότι, πέραν της κρινόμενης πράξης, εκδόθηκαν για τον προσφεύγοντα, οι παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμων :

A/A	A/A Taxis	Ημ/νία Έκδοσης	Ελεγχόμενη περίοδος	Ημερομηνία Κοινοποίησης	Πρόστιμο
-----	--------------	-------------------	---------------------	----------------------------	----------

1		25-08-2017	06/05/2017-06/05/2017	12/09/2017	250,00
2		21-12-2018	28/07/2018-28/07/2018	05/02/2019	500,00
3		09-12-2022	30/07/2022-30/07/2022	26/01/2023	1000,00

Επειδή, 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 ΚΦΔ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, προϋποθέτει τη διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) 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 και κοινοποίησης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι ο προσφεύγων είχε διαπράξει, σε προγενέστερο χρόνο, άλλες τρεις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ακολούθως, η τέταρτη (κρινόμενη) διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, θεμελιώνεται στις 25/11/2022, ημερομηνία θεώρησης της έκθεσης της Υπηρεσίας που διενήργησε τον προληπτικό έλεγχο, ήτοι, εν προκειμένω, της Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας. Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη το γεγονός ότι, η κοινοποίηση της πρώτης (.../25-8-2017) πράξης επιβολής προστίμου έλαβε χώρα την 12/09/2017, ήτοι, σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από την διαπίστωση της κρινόμενης παράβασης (25/11/2022), ενώ η κοινοποίηση της δεύτερης με αριθ. .../21-12-2018 πράξης έλαβε χώρα την 05/02/2019, ήτοι, εντός της πενταετίας από την διαπίστωση της κρινόμενης παράβασης, συνεπώς η τελευταία λαμβάνεται ως αρχική πράξη. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι η διάπραξη της κρινόμενης εκ νέου παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα σε χρονικό διάστημα προγενέστερο της κοινοποίησης της τρίτης πράξης (26/01/2023), που αποτελεί το εναρκτήριο γεγονός για την επιμέτρηση της υποτροπής, κρίνεται ότι δε συντρέχει περίπτωση δεύτερης, αλλά πρώτης υποτροπής και το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των 500,00€.

Επειδή, περαιτέρω, θέμα παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ανεπίτρεπτης χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος δεν μπορεί να τεθεί, αφενός διότι, κατά το χρόνο διενέργειας του προληπτικού ελέγχου, οι αρμόδιοι ελεγκτές δε δύνανται να γνωρίζουν εκ των προτέρων, πόσες φορές ο ελεγχόμενος έχει υποπέσει στην ίδια παράβαση (είναι υπότροπος) και αφετέρου, στον με αριθ. ../19-08-2022 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ύψους 250,00€, που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, επισημαίνεται ρητά, ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπότροπος, τα ανωτέρω πρόστιμα καταλογίζονται στα σχετικά πολλαπλάσια σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 58^Α του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ισχύουν. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και της αρχής της μη χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου, απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση :

ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπ'αριθμ. /21-03-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022	1.000,00	500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.