



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15.01.2024

Αριθμός απόφασης: 78

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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), εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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 με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία» με **ΑΦΜ:**, κατά: α) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (καφέ-μπαρ), πρόστιμο ύψους 7.673,36€ λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου καθαρής αξίας 15.986,16€ πλέον ΦΠΑ 3.836,68€ κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι (3.836,68€ Χ200% λόγω υποτροπής)

-Με τη με αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 45.058,04€ λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου καθαρής αξίας 107.005,90€ πλέον ΦΠΑ 22.529,02€, κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι (22.529,02€ Χ200% λόγω υποτροπής)

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 12.06.2023 Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δυνάμει της υπ' αρ.**2022** εντολής ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων

στοιχείων του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου (αρ.../2019 έκθεση κατάσχεσης) του προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας μεταξύ άλλων τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις- Παραβίαση προηγούμενης ακρόασης λόγω ελλειπούς περιεχομένου του σημειώματος διαπιστώσεων-Μη παροχή δυνατότητας παροχής εξηγήσεων για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αλλά και για την υποτροπή που της καταλογίζεται
2. Μη τέλεση των παραβάσεων που της καταλογίζονται. Ο έλεγχος δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος απόδειξης των παραβάσεων που καταλογίζει. Στο σύνολο των περιπτώσεων που αναφέρεται ο έλεγχος έχουν εκδοθεί τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία. Εσφαλμένη και ελλιπής αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου και της έκθεσης ελέγχου.
3. Μη νόμιμη η επιβολή των προστίμων – Έλλειψη νόμιμης βάσης και υποτροπής για τον καταλογισμό τους.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), που ορίζει τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής

πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ΥΕΔΔΕ την 24.04.2023 κοινοποίησε στην προσφεύγουσα (αρ. καταχ24.04.2023 ηλεκτρονικής κοινοποίησης) το με αρ.πρωτ. ..24.04.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αρ.28 του ΚΦΔ με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με συνημμένη την με αρ...../2023 προσωρινή πράξη προστίμου των υπό κρίση φορολογικών ετών, με την οποία καταλογίσθηκε πρόστιμο 1.918,34€ (3.836,68 χ 50%) φορολογικού έτους 2018 και πρόστιμο 11.264,51€ (22.529,02 χ 50%) φορολογικού έτους 2019, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη, με το υπ' αρ. .2023 ηλεκτρονικό μήνυμα αιτήθηκε να λάβει επεξηγήσεις επί των αποτελεσμάτων ελέγχου και στοιχεία και με το με αρ. ./2023 έγγραφό της η ΥΕΔΔΕ την 05.05.2023 κοινοποίησε στο νόμιμο εκπρόσωπό της τα αιτούμενα στοιχεία. (α/α/05.05.2023 πρακτικό συνάντησης).Εκτοτε δεν υπέβαλλε έγγραφες απόψεις ως προς τα αποτελέσματα ελέγχου

Κατόπιν των ανωτέρω αποδεδειγμένα η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των στοιχείων (αντίγραφα αρχείων επεξεργασίας των στοιχείων του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου που βρίσκονται στα συνημμένα της οικείας έκθεσης με α/α 1) βάσει των

οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. 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 Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου 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. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «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, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.:«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 αρχεία (βιβλία και 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 που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία. 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων....

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για

τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση...»

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 : «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...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. 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».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : "1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1.Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014). 2.Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3.Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών”.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ υπό το καθεστώς του Ν.4308/2014 ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 40 παρ.2 Ν.4308/2014), ορίζεται :« Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.

9.1. Γενικά

9.1.1. Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

9.1.2. Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

9.1.3. Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

9.1.4. Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης, όταν για το συγκεκριμένο τραπέζι έχει ήδη εκδοθεί προσωρινή απόδειξη.

9.1.5. Επιτρέπεται στις ΦΤΜ ή ΑΔΗΜΕ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, η απευθείας έκδοση φορολογικής απόδειξης, χωρίς την προηγούμενη έκδοση προσωρινής απόδειξης, σε περιπτώσεις ενδεικτικά όπως take away, delivery.

9.1.6. Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

9.1.7. Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.....

9.2. Έκδοση δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

9.2.1. Στην προσωρινή απόδειξη περιέχονται ανάμεσα στις χαρακτηριστικές φράσεις

«ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ» και στο τέλος «ΛΗΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ - ΑΚΟΛΟΥΘΕΙ ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ», ευανάγνωστα τα ακόλουθα στοιχεία, και με την ακόλουθη σειρά:.....

8. Οι λεπτομέρειες της συναλλαγής, αρχόμενες στην 13η γραμμή μετά την ένδειξη

«ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ»:

Μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος στην οποία αναγράφεται η ονομασία του είδους, η αξία, η ποσότητα του είδους και ο αντίστοιχος συντελεστής ΦΠΑ αριθμητικά π.χ. 6,5%, 13%, 24%, 36% ή 0%, στο δεξιό μέρος της αξίας του είδους.

9. Μία κενή γραμμή, αμέσως μετά την λήξη των ειδών και των τιμών τους.

10. Ο αριθμός του τραπεζιού.

11. Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας - σερβιρίσματος του συγκεκριμένου τραπεζιού.

12. Αριθμός Μητρώου του Φορολογικού Μηχανισμού.

Επισημαίνεται ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η αναγραφή του συνολικού ποσού στις προσωρινές αποδείξεις ή στα δελτία παραγγελίας.

9.2.2. Στις αποδείξεις αυτές ΔΕΝ αναφέρονται σε καμία περίπτωση οι συνολικές αξίες των ειδών, είτε του τρέχοντος σερβιρίσματος, είτε των προηγούμενων (από μεταφορά). Για το λόγο αυτό, οι ΦΗΜ που είναι εφοδιασμένοι με πρόγραμμα εστιατορίου, δεν υποστηρίζουν τη λειτουργία «ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ».

9.2.3. Σε περίπτωση επιστροφής κάποιου είδους, αναγράφεται πρώτα η ένδειξη ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ / ΑΚΥΡΩΣΗ και στη συνέχεια η ονομασία, ποσότητα, η αξία και ο συντελεστής ΦΠΑ του είδους αυτού.....

9.3. Έκδοση Τελικής Φορολογικής Απόδειξης σε ΦΗΜ με πρόγραμμα Εστιατορίου

.... 9.3.3. Οι εκπώσεις, οι επιστροφές και οι αυξήσεις αναγράφονται υποχρεωτικά στην Τελική Φορολογική Απόδειξη. Ειδικά το συνολικό ποσό των επιστροφών αναγράφεται διακεκριμένα ως πληροφοριακό στοιχείο

9.4. Αποτύπωση Επιστροφών σε ΦΗΜ εστιατορίου

9.4.1. Στους ΦΗΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου, τα ημερήσια σύνολα αλλά και τα προοδευτικά – αθροιστικά των επιστροφών – ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ». Για το σκοπό αυτό τα ημερήσια συνολικά ακαθάριστα ποσά εσόδων των επιστροφών / ακυρώσεων σερβιρισθέντων ειδών, ενταμιεύονται στην φορολογική μνήμη με την διαδικασία έκδοσης του δελτίου «Ζ».

9.4.2. Τα συνολικά - προοδευτικά ποσά των επιστροφών / ακυρώσεων παραγγελιών εμφανίζονται υποχρεωτικά στα δελτία Αναλυτικής και Συνοπτικής Αναφοράς περιόδου περιεχομένου φορολογικής μνήμης."

« ... ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Ειδικές Ασφαλείς Φορολογικές Διατάξεις Σήμανσης Στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) και απαιτήσεις λειτουργίας και χρήσης τους...

2.3.3. Ο αλγόριθμος SHA-1 (Secure Hash Algorithm - 1), είναι αυτός που έχει αναπτυχθεί από το Αμερικανικό Εθνικό Ινστιτούτο Προτύπων και Τεχνολογίας - NIST (National Institute of Standards and Technology), περιγράφεται στο έγγραφο – πρότυπο FIPS-180-2, και έχει υιοθετηθεί από τον Διεθνή Οργανισμό Προτύπων - ISO (International Organization for Standardization) και την Διεθνή Ηλεκτροτεχνική Επιτροπή - IEC (International Electrotechnical Commission), ως πρότυπο ISO/IEC 10118 – 3, Dedicated Hash-Function 3....

Άρθρο 5. Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

5.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

5.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να : παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κλπ),βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο.... "

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.διενεργήθηκε έλεγχος επεξεργασίας των κατασχεθέντων αρχείων του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (ΦΗΜ) με αριθμό μητρώου (αρ...../2019 έκθεση κατάσχεσης) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 (ως συνέχεια του από 23.10.2019 προληπτικού ελέγχου στα πλαίσια του οποίου κατασχέθηκαν τα ως άνω στοιχεία).

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας και των αντίστοιχων εκδοθεισών αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και ειδικών ακυρωτικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα σε ορισμένες περιπτώσεις ενώ εξέδιδε αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης στη συνέχεια σε διάρκεια ολίγων λεπτών με ειδικό ακυρωτικό στοιχείο τις ακύρωνε (όπως αποτυπώνεται με ενδεικτικά παραδείγματα στις σελ.04-12 της από 12.06.2023 έκθεσης ΕΛΠ/ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ)

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν λιγότερα φορολογικά στοιχεία σε σύγκριση με τα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας για τα σερβιρισθέντα είδη στους πελάτες της.

Τα δε στοιχεία αυτοπαράδοσης που εξέδωσε η προσφεύγουσα σε ποσοστό 34,60% δεν αιτιολογήθηκαν με επαρκή στοιχεία.

Η τακτική αυτή της προσφεύγουσας είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη εσόδων αφού επί της ουσίας δεν εξέδιδε αποδείξεις λιανικής πώλησης προς τους πελάτες της. Ειδικότερα:

Κατά το φορολογικό έτος 2018 επί πλήθους 5211 στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ - τιμολογίων-στοιχείων αυτοπαράδοσης) ποσού 35.497,12€ εκδόθηκαν 115 ακυρωτικά στοιχεία αξίας 1.642,76€. Συγκρίνοντας όμως τα τελικώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας 33.854,36€ (35.497,12€-1.642,76€) με τη συνολική αξία 53.677,20€ των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου η ΥΕΔΔΕ διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (απροσδιορίστου αριθμού) προς τους πελάτες της, συνολικής αξίας 19.822,84€ (καθαρής αξίας 15.986,16€ και ΦΠΑ 3.836,68€) κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι 1.918,34€ (3.836,68€x50%).

Κατά το φορολογικό έτος 2019 επί πλήθους 22.315 στοιχείων εσόδου (ΑΛΠ - τιμολογίων-στοιχείων αυτοπαράδοσης) ποσού 137.616,07€ εκδόθηκαν 143 ακυρωτικά στοιχεία αξίας 2.363,02€. Συγκρίνοντας όμως τα τελικώς εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας 135.253,05€ (137.616,07€-2.363,02€) με τη συνολική αξία 264.787,37€ των εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου η ΥΕΔΔΕ διαπίστωσε ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (απροσδιορίστου αριθμού) προς τους πελάτες της συνολικής αξίας 129.534,00€ (καθαρής αξίας 107.005,90€ και ΦΠΑ 22.529,02€) κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι 11.264,51€ (22.529,02€x50%).

Κατόπιν των ανωτέρω από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.,(ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου) βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 12.06.2023 Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εκδόθηκαν:

-Η με αρ.**2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α** του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, ύψους 7.673,36€ λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου καθαρής αξίας 15.986,16€ πλέον ΦΠΑ 3.836,68€, κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι (3.836,68€ Χ200% λόγω υποτροπής)

-Η με αρ. **.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α** του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, ύψους 45.058,04€ λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου καθαρής αξίας 107.005,90€ πλέον ΦΠΑ 22.529,02€, κατά παράβαση των άρθρων 1,5,8,12,13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.1 του ν.4987/2022, ήτοι (22.529,02€ Χ200% λόγω υποτροπής)

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξέδωσε όλες τις αποδείξεις και στις περιπτώσεις που δεν εισπράχθηκε η πραγματική αξία αυτό οφειλόταν σε διάφορους λόγους, είτε γιατί δεν πληρώθηκε από τον πελάτη, είτε γιατί δεν εκτελέσθηκε η παραγγελία, είτε για λόγους ελευθεριότητας. Επιπλέον, επισημαίνει ότι εξέδωσε στοιχεία αυτοπαράδοσης για τα είδη που καταναλώνονταν από τους εργαζομένους της, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, στην από 12.06.2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποτυπώνονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν τη φορολογική αρχή στο πόρισμά της. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζετε 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 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 (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος 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 (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000,00) 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 ή επί της διαφοράς αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000,00) 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 ΚΦΔ, και συγκεκριμένα 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 ΚΦΔ 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, σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. 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.

Επειδή, ο διπλασιασμός ή τετραπλασιασμός των προστίμων σε περίπτωση υποτροπής, πρέπει να λαμβάνει χώρα μετά την έκδοση της προηγούμενης αποφάσεως επιβολής προστίμου και την κοινοποίησή της στον παραβάτη ή τη γνώση της από αυτόν. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται ότι ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και 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. Σχετ. ΣΤΕ 1240/2016. (Δ. Σταματόπουλος, Ανάλυση-Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις FORIN 2018, σελ. 194).

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 διαπίστωση διάπραξης (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 διαπίστωσης 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, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα taxis, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε τη διάπραξη από την προσφεύγουσα της ίδιας παράβασης (άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ) της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, εντός πενταετίας από τρεις (3) διαφορετικούς φορολογικούς ελέγχους και είχαν εκδοθεί :

- Η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου στις 09.11.2020, για το φορολογικό έτος 2020 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 250,00 ευρώ (Α.Τ.Β./27.11.2020)
- Η με αρ. ... πράξη επιβολής προστίμου στις 26.06.2022, για το φορολογικό έτος 2022 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 500,00 ευρώ- 1^η υποτροπή (Α.Τ.Β./24.11.2022)
- Η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου στις 29.12.2022, για το φορολογικό έτος 2022 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο 1.000,00 ευρώ-2^η υποτροπή (Α.Τ.Β. ../26.01.2023)

Επειδή, ακολούθως, εκδόθηκαν από το προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .. οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, οι με αρ.2023 φορολογικού έτους 2018 και

.....**2023** φορολογικού έτους 2019, οι οποίες εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 12.06.2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δυνάμει της υπ' αρ.14.04.2022 εντολής ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων στοιχείων του φορολογικού μηχανισμού ΦΗΜ με αριθμό μητρώου (αρ. κατάσχεσης ...2019) σε συνέχεια του από 23.10.2019 αρχικού προληπτικού ελέγχου δυνάμει της εντολής ../2019 του προϊσταμένου της (με αρ.09.11.2020) (η υπ' αρ./14.04.2022 εντολή ελέγχου επεξεργασίας στοιχείων εκδόθηκε σε συνέχεια της αρχικής εντολής/2019).

Επειδή, οι ως άνω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από το προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.για προγενέστερα φορολογικά έτη (2018 και 2019) της ημερομηνίας έκδοσης της πρώτης πράξης (...../09.11.2020).

Συνεπώς, ο χρόνος διάπραξης των υπό κρίση παραβάσεων αφορά προγενέστερα έτη 2018 και 2019 του χρόνου της έκδοσης της αρχικής πράξης που αφορά το έτος 2020, επομένως, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα υπήγαγε την επιβολή του οριζόμενου από την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ προστίμου στις καθ' υποτροπή επιβαλλόμενες κυρώσεις δίχως να πληρούνται οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

Σε κάθε περίπτωση η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι δόθηκε στον παραβάτη το χρονικό περιθώριο συμμόρφωσης πριν την επιβολή της δεύτερης κύρωσης για την ίδια παράβαση, που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής με τις υπ' αρ.**2023** φορολογικού έτους 2018 και**2023** φορολογικού έτους 2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** και την τροποποίηση: α) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αρ. ...**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α	(3.836,68€ Χ200%) 7.673,36€	(3.836,68€ Χ50%) 1.918,34€

Η υπ' αρ.....**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 58Α	(22.529,02€ Χ200%) 45.058,00€	(22.529,02€ Χ50%) 11.264,51€

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

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