



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/02/2024

Αριθμός απόφασης: 352

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθ. 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία κύρια δραστηριότητα έδρα στο, που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας- απλογραφικά, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου της οποίας ζητείται η τροποποίηση καθώς και οι οικείες από εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και

μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **12.046,14 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α §1 του Κ.Φ.Δ., λόγω: α) μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου αξίας για την πώληση 13.071,00 κιλών ελαιόλαδου συνολικής καθαρής αξίας 46.269,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 6.014,97 ευρώ και β) μη έκδοσης σε δύο πελάτες δύο αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 62,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 8,10 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ., κατόπιν της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

Επί της ως άνω συναλλαγών ο συνολικός Φ.Π.Α. ανέρχεται σε 6.023,07 ευρώ, συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, ήτοι 6.023,07 ευρώ επί 50% = 3.011,53 ευρώ. Λόγω όμως εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβλήθηκε πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, ήτοι 6.023,07 € επί 200% = **12.046,14 ευρώ**, δηλαδή η προσφεύγουσα θεωρήθηκε υπότροπη για δεύτερη φορά εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, βάσει των από εκθέσεων ελέγχου, που συντάχθηκαν δυνάμει των με αριθμό εντολών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- Από μερικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Τρίπολης δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, στην προσφεύγουσα την, διαπιστώθηκε ότι αυτή το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε είκοσι οκτώ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.780,72 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 361,49 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. και συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του Κ.Φ.Δ. Επίσης κατασχέθηκαν ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τη με αριθμό έκθεση κατάσχεσης.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια για την έκδοση του προστίμου Δ.Ο.Υ. Πύργου, εξέδωσε τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, εφόσον 250,00 € > 180,74€ (361,00 €* 50%).

- Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός φορολογικός έλεγχος για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με την ως άνω με αριθμό έκθεση κατάσχεσης αλλά και των κατασχεθέντων φορολογικών αρχείων με τη με αριθμό έκθεση κατάσχεσης (προσκομίστηκαν κατόπιν της με αριθμό πρόσκλησης), δυνάμει των με αριθμό εντολών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Τρίπολης και διαπιστώθηκε ότι αυτή:

Το φορολογικό έτος 2017:

α) δεν εξέδωσε διακόσια είκοσι δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 22.273,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 2.895,56 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.

β) εξέδωσε ανακριβώς πενήντα πέντε φορολογικά στοιχεία με καθαρή αξία ανακρίβειας 3.734,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 485,56 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.

Το φορολογικό έτος 2018:

εξέδωσε ανακριβώς πέντε φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 582,42 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 75,74 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ.

Συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 και του Κ.Φ.Δ. Κατόπιν αυτών, η αρμόδια για την έκδοση του προστίμου Δ.Ο.Υ. Πύργου, εξέδωσε τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.690,56 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017, εφόσον $250,00 \text{ €} < 1.690,56 \text{ €}$ ($3.381,12 \text{ €} * 50\%$) και τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, εφόσον $250,00 \text{ €} > 37,87 \text{ €}$ ($75,75 \text{ €} * 50\%$).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το πρόστιμο πρέπει να προσδιορισθεί λαμβάνοντας υπόψη ότι υπήρξε υπότροπη μία φορά και όχι δύο και συνεπώς να περιοριστεί αυτό στο μισό.

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν.4308/2014, περί λογιστικού συστήματος και βασικών λογιστικών αρχείων, 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, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...»

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014, περί διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι:

«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.

7. 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.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων

ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

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.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, στο άρθρο 8 του ν.4308/2014, περί Τιμολογίου πώλησης, ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη...»

Επειδή, στο άρθρο 11 του ν.4308/2014 περί του χρόνου έκδοσης του Τιμολογίου πώλησης, ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 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. 7

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.

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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α 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, εν προκειμένω από μερικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Τρίπολης δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου, στην προσφεύγουσα την διαπιστώθηκε ότι αυτή το φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε είκοσι οκτώ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.780,72 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 361,49 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. Για την παράβαση

αυτή επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ.

Ακολούθως πραγματοποιήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος για την επεξεργασία των κατασχεθέντων κατά τον προηγούμενο ως άνω έλεγχο, με τη με αριθμό έκθεση κατάσχεσης αλλά και των κατασχεθέντων φορολογικών αρχείων με τη με αριθμό έκθεση κατάσχεσης και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

Το φορολογικό έτος 2017:

α) δεν εξέδωσε διακόσια είκοσι δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 22.273,50 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 2.895,56 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. και

β) εξέδωσε ανακριβώς πενήντα πέντε φορολογικά στοιχεία με καθαρή αξία ανακρίβειας 3.734,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 485,56 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο ποσού 1.690,56 ευρώ.

Το φορολογικό έτος 2018:

εξέδωσε ανακριβώς πέντε φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία ανακρίβειας 582,42 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 75,74 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ.

Για τις ως άνω παραβάσεις η προσφεύγουσα δε θεωρήθηκε υπότροπος, καθώς ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων αυτών, ήτοι τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης

Στη συνέχεια, από μερικό επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας δυνάμει των με αριθμό εντολών, στην προσφεύγουσα την, διαπιστώθηκε ότι:

α) δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο αξίας για την πώληση 13.071,00 κιλών ελαιόλαδου συνολικής καθαρής αξίας 46.269,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 6.014,97 ευρώ, όπως προέκυψε από αντιπαραβολικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο πραγματικό και λογιστικό υπόλοιπο ελαιόλαδου κατά την ώρα του ελέγχου και β) δεν εξέδωσε σε δύο πελάτες δύο αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 62,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 13% ποσού 8,10 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 70,40 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 11, 12 και 13 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 §1 του Κ.Φ.Δ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, με τη με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο 200% επί του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία, ήτοι 6.023,07 € επί 200% = 12.046,14 ευρώ, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας δύο φορές από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. 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 το φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, με κατώτερο ύψος προστίμου τα 250,00 ευρώ και 500,00 ευρώ αντίστοιχα, 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, ανάλογα της υποχρέωσης τήρησης από το φορολογούμενο απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, η υποτροπή 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 ερμηνευτές, προϋποθέτει την 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.**

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κατά την έκδοση των με αριθμό Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου για την επεξεργασία των κατασχεθέντων από προηγούμενο έλεγχο, η προσφεύγουσα δε θεωρήθηκε υπότροπος, καθώς ο χρόνος διάπραξης των παραβάσεων αυτών, ήτοι τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, είναι προγενέστερος του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης

Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση, η οποία έπεται χρονικά της έκδοσης των με αριθμόΠράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., με την εκδοθείσα Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. θα έπρεπε να επιβληθεί στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο για την περίπτωση της υποτροπής πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που προέκυψε από τα μη εκδοθέντα στοιχεία ή από τη διαφορά του φόρου για την ανακρίβεια, ήτοι 6.023,07 € επί 100% = 6.023,07 €, λόγω εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2022

Η υπ' αρ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Σύνολο φόρου για καταβολή: **6.023,07 ευρώ.**

Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. βάσει ελέγχου	Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. βάσει απόφασης ΔΕΔ
12.046,14 €	6.023,07 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
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.