



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 31-07-2020

Αριθμός απόφασης: 1593

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968/τ. Β'/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).
2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από **14/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, αρ....., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/2020 πράξης επιβολής προστίμου

του άρθρου 54 ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2020 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31-12-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ' του ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2019-16/03/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.000,00€. Το πρόστιμο αυτό αφορά στη μη έκδοση από τον προσφεύγοντα αποδείξεων παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε τρεις (3) περιπτώσεις ασθενών αλλοδαπών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' του Ν.4174/2013.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./19 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, διενεργήθηκε στις 16/03/2019 έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών ψυχίατρος, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.). Από αντιπαραβολικό έλεγχο για την περίοδο 1/1/2019-16/03/2019 των τηρουμένων από τον προσφεύγοντα λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθ./2019 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων, και των καταστάσεων ασθενών που έλαβε η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης από το Περιφερειακό Γραφείο Ασύλου Λέσβου με το με αριθμό πρωτ./2019 έγγραφο, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις ασθενών αλλοδαπών δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για παροχή εκ μέρους του ιατρικών υπηρεσιών, ως ο ακόλουθος πίνακας:

Α/Α	ΕΠΙΘΕΤΟ	ΟΝΟΜΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΠΙΣΚΕΨΗΣ
1			18/01/2019
2			18/01/2019
3			18/01/2019
4			15/02/2019

Αρχικά εκδόθηκε το με αρ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 μαζί με την αντίστοιχη προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, για το φορολογικό έτος 2019, ποσού ύψους 2.000,00 €, λόγω β' υποτροπής. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 16-09-2019 υπέβαλε εγγράφως το με αρ. πρωτ. υπόμνημά του στο οποίο αναφέρει ότι σύμφωνα με το υπ' αριθ./2019 έγγραφο της Υπηρεσίας Ασύλου, εκ παραδρομής δηλώθηκε πως ο αλλοδαπός έχει προσκομίσει δική του ιατρική γνώμάτευση. Αντ' αυτού, το πρόσωπο που πράγματι προσκόμισε ιατρική γνώμάτευση είναι η σύζυγος του , ονόματι , για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Για τους λοιπούς ασθενείς, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδωσε τα υπ' αριθ./2019 και/2019 συγκεντρωτικά τιμολόγια επ' ονόματι της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία καλύπτει το κόστος της εξέτασης για λογαριασμό των ασθενών που του παραπέμπει. Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν το ως άνω υπόμνημα, έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ως προς το πρώτο σκέλος και εξέδωσε το πόρισμα το οποίο περιλαμβάνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τελικά τρεις (3) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε τρεις ασθενείς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί επί το έλασσον και στο ποσό των 500,00 €, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 περ. η' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Η από 31-12-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, πάσχουν από ελλειπή αιτιολογία κατ' άρθρο 17 ΚΔΔ ως προς το ύψος του προστίμου και δε μνημονεύουν τις διατάξεις του Ν.4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις αποδιδόμενες κυρώσεις. Επιπλέον, αναφέρουν την ύπαρξη β' υποτροπής, χωρίς να γίνεται σχετική αναφορά των πραγματικών περιστατικών, της διάταξης που την τυποποιεί (άρθρο 54 παρ.3), καθώς και αιτιολογία της αρχής ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων υποτροπής.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν, καθώς μνημονεύουν διατάξεις που έχουν καταργηθεί.

- 3) Δε γίνεται καμία αναφορά στο από 2/9/2019 έγγραφο της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....». Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και της ευνομούμενης πολιτείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 Ν.4174/2013 η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης θα έπρεπε να επαληθεύσει και να ζητήσει περισσότερες πληροφορίες από την, σε περίπτωση που δεν την ικανοποιούσε το παραπάνω έγγραφό της.
- 4) Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 8 έως 12 του ν.4308/2014, καθώς και 218 έως 240 της Οδηγίας 2006/112, αλλά και στην ΠΟΛ1003/2015, δεν αναγράφεται πουθενά η υποχρέωση του εκδότη τιμολογίου να αναγράφει τα στοιχεία των ασθενών, αλλά ακόμη και στην περίπτωση που έπρεπε υποχρεωτικά να αναγράφονταν, η μη αναγραφή στοιχειοθετεί μόνο την πλημμελή έκδοση τιμολογίων που σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 Π.2 δεν είναι πλέον παράβαση.

Επειδή, στο άρθρο 23 §1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 παρ.1 Ν.4223/2013, ορίστηκε 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, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014: «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 § 1 §7 §8 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.

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, μπορεί η οντότητα 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 αυτό το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2015 ορίζεται ότι:

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

10.3.1 Η παράγραφος αυτή ρυθμίζει την έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου για διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών. Στις περιπτώσεις αυτές το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.

10.3.2 Ως επαναλαμβανόμενες πωλήσεις νοούνται οι πωλήσεις που παρουσιάζουν περιοδικότητα ή συχνότητα, καθημερινά ή κατά αραιότερα χρονικά διαστήματα, από τον ίδιο πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή.

10.3.3 Για τη διευκόλυνση των συναλλαγών, επί επαναλαμβανόμενων παροχών υπηρεσιών, ο πωλητής δύναται να τηρεί κατάσταση κατά αγοραστή-πελάτη, στην οποία καταχωρείται για κάθε παροχή, η ημερομηνία της παροχής, το είδος και η έκταση των υπηρεσιών. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής, εκδίδεται συγκεντρωτικό τιμολόγιο, στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου, το οποίο περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται για την έκδοση του απλοποιημένου τιμολογίου, όπως αναφέρονται στις διατάξεις των περιπτώσεων (α) έως και (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του παρόντος νόμου.

10.3.4 Όταν δεν εκδίδεται η προαναφερόμενη κατάσταση υπό 10.3.3, το εκδιδόμενο συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιέχει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του

άρθρου 9, αναφορικά με το περιεχόμενό του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ.1 περ. ιε' και παρ.2 περ. η' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80/7.6.2017) 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/12-02-2018 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπών περιπτώσεων παραβάσεων, ως εξής:

«Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017):

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1.000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων».

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι μη ορθώς η φορολογική αρχή του καταλόγισε πρόστιμο λόγω β' υποτροπής διότι δεν παρέχεται ουδεμία αιτιολογία της αρχής ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων της υποτροπής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«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, με την ΠΟΛ 1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο Β' ορίζεται ότι για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Επειδή, στην περίπτωση Ε της ΠΟΛ1026/2018 ορίζεται ότι: «Σημειώνεται ότι σε περίπτωση υποτροπής, δηλαδή διάπραξης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας ως άνω παράβασης, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., οι οποίες διευκρινίστηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ως υποτροπή λογίζεται η διάπραξη της ίδιας παράβασης σε ημερομηνία μεταγενέστερη της εκδόσεως της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την έκδοση αυτής.

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, η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης διενεργείται σε κάθε περίπτωση που αυτό προβλέπεται ρητά από τις επιμέρους διατάξεις του ΚΦΔ και της εν γένει φορολογικής νομοθεσίας, αλλά και, χωρίς τούτο να προβλέπεται ρητά, σε κάθε περίπτωση που σε βάρος του φορολογούμενου (φυσικού ή νομικού προσώπου) λαμβάνεται δυσμενές μέτρο το οποίο αυτός δε γνωρίζει, διότι αυτό επιτάσσει η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης (Ε Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Α΄, 2010, σ. 68 επ., υποσ.15). Η υποχρέωση αυτής κοινοποίησης, ανεξαρτήτως αν είναι δυσμενής ή ευμενής για το φορολογούμενο, συνάγεται και από τη γενική ρύθμιση του άρθρου 19 παρ.1 του ΚΔΔιαδ., σύμφωνα με την οποία «Η ατομική διοικητική πράξη κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά» (Α Τάχος, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2009, σελ. 695 επ. / Κατράς (Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, 2015, σελ.354 επ. και Β. Γκέρτσο/Δ. Πυργάκη, Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας 2015, σελ.317 επ.) Με τη διαδικασία κοινοποίησης πράξεων που εκδίδονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, διασφαλίζεται η εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της ασφάλειας δικαίου και της χρηστής διοίκησης, που αποτελούν βασικό χαρακτηριστικό του κράτους δικαίου. Από την επίδοση αυτών αφετηριάζονται όλες οι νόμιμες συνέπειές των.

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθ./19 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2019 – 16/03/2019, από τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης τριών (3) φορολογικών στοιχείων και εκδόθηκε η με αριθμό/2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, ύψους 2.000,00€ λόγω β' υποτροπής.

Στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη, τόσο τα ως άνω προσφάτως κριθέντα με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ, όσο και τις προαναφερόμενες διατάξεις, **δε θεμελιώνεται υποτροπή**, καθώς στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται ότι ο προσφεύγων είναι υπότροπος, χωρίς όμως να αναφέρεται ποια είναι η προηγούμενη παράβαση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, στην οποία υπέπεσε ο προσφεύγων μέσα στην τελευταία πενταετία (αριθ. πράξης, φορολογική περίοδος), λόγω της οποίας καθίσταται υπότροπος ώστε να του επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ποσού 2.000,00€ λόγω υποτροπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στη με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013: «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».

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώνσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έχει εκδώσει προς την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με την επωνυμία «.....»: το υπ' αριθ./2019 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, όπου αναγράφεται στην περιγραφή «Ιατρικές υπηρεσίες σε ωφελούμενους της οργάνωσης για το μήνα Ιανουάριο 2019 (6 πρώτες επισκέψεις, 7 επανεξετάσεις) και το υπ' αριθ./2019, όπου αναγράφεται στην περιγραφή «Ιατρικές υπηρεσίες σε

ωφελομένους της οργάνωσης για το μήνα Φεβρουάριο 2019 (6 πρώτες επισκέψεις, 3 επανεξετάσεις). Παράλληλα προσκομίζει την από 2/9/2019 βεβαίωση του ως άνω νομικού προσώπου, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται η συνεργασία του με την Μ.Κ.Ο., οι ημερομηνίες εξέτασης των ασθενών που κατονομάζονται καθώς και οι αριθμοί των τιμολογίων που εξέδωσε.

Επειδή, η φορολογική αρχή, επί της οικείας έκθεσης ελέγχου απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος διότι τα προσκομισθέντα Τ.Π.Υ. Νο/2019 και/2019 που έχουν εκδοθεί προς - ΑΦΜ δεν αναφέρουν τα ονοματεπώνυμα των ασθενών, οπότε ο έλεγχος δεν μπορεί να γνωρίζει σε ποιους ασθενείς αναφέρεται.

Επειδή, ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει επιπλέον την από 30/12/2019 βεβαίωση που υπογράφεται από την , MHPSS Manager της , η οποία αναφέρει:

«Προς κάθε ενδιαφερόμενο,

Στο πλαίσιο της συνεργασίας της Μη Κυβερνητικής Οργάνωσης με τον ψυχίατρο κο , βεβαιώνω ότι οι κάτωθι ασθενείς παραπέμφθηκαν στον ίδιο από την ομάδα ψυχοκοινωνικής υποστήριξης της για ψυχιατρική εκτίμηση. Έχουν εκδοθεί σχετικά συγκεντρωτικά τιμολόγια με αριθμούς 27 και 28 μετά το πέρας του εκάστοτε μήνα, αντίστοιχα για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2019.

..... (ημερομηνία εξέτασης 18/01/19)

..... (ημερομηνία εξέτασης 18/01/19)

..... (ημερομηνία εξέτασης 15/02/19)

Οι ανωτέρω ασθενείς συνοδεύτηκαν στο ιατρείο από προσωπικό της (κοινωνικό επιστήμονα και διερμηνέα).»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν.4174/2013:

«3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει

να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 παρ.2 περ. η' του Ν. 4174/2013), όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα της και στην από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013, στερείται πληρότητας προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, η αιτιολογία κρίνεται ανεπαρκής και μη νόμιμη, καθώς δεν προκύπτει με πληρότητα, επάρκεια, εξειδίκευση και σαφήνεια η μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων ώστε να επιβληθεί το αντίστοιχο πρόστιμο.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)...., β)....,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, και την ακύρωση της με αριθ. /2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

Φορολογικό έτος 2019:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' του Ν. 4174/2013: 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.