



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/04/2020

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

Αριθμός απόφασης: 737

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Β' 968/2017) 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 Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./.....2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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 υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, πρόστιμο ποσού 30.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.), σε δύο χιλιάδες εκατόν ογδόντα οκτώ (-2.188-) περιπτώσεις (με αξία έκαστης συναλλαγής 5,00€), συνολικής αποκρυσβαίας καθαρής αξίας 10.940,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ως ίσχυσαν μέχρι την τροποποίησή τους με το ν.4337/2015 (17/10/2015).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 19/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./19.07.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε με αφορμή το υπ' αριθ. πρωτ. (αριθ. εισερχομένου/.....2016) έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Υ.Ο.Α.Β.Ε.), με το οποίο διαβιβάστηκε η από 01/03/2016 έκθεση ελέγχου περ. ζζ εδαφ. α' παρ. 3 άρθρου 44 ν.4249/24.03.2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής υπολογισμός των προστίμων. Αναδρομική εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
3. Αοριστία έκθεσης ελέγχου. Ασυμφωνία μεταξύ του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου και της πράξης επιβολής προστίμου.

4. Παράνομη η επιβολή προστίμων στο μέτρο που είχε κατατεθεί τροποποιητική δήλωση με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του ν.4446/2016 η οποία για τυπικούς λόγους δεν είχε εκκαθαρισθεί με αποτέλεσμα η τελευταία να θεωρηθεί ότι υποβλήθηκε στο πλαίσιο των διατάξεων του ν.4512/2018.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 16/10/2015 και μέχρι την τροποποίησή του με το ν.4337/2015, οριζόταν 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:... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 3^β του ν.4337/2015 και με ισχύ από 17/10/2015 καταργήθηκε η ως άνω διάταξη της παρ. 1^ο του άρθρου 54 του ν.4174/2013 με την οποία η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου με αποκρυβείσα αξία έως 5.000€, θεωρείτο διαδικαστική παράβαση και η εν λόγω παράβαση επέσυρε έκτοτε τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ίδιου νόμου ως ουσιαστική παράβαση και συνδεδεμένη με το ΦΠΑ.

Επειδή, ακολούθως, με το άρθρο 12 παρ. 4 του ν.4474/2017 τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 54 του ν.4174/2013 και επανήλθε σχετική διάταξη για επιβολή κυρώσεων σε περιπτώσεις μη έκδοσης ή η ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1 του εν λόγω άρθρου ορίστηκε 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., ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης,...». Σύμφωνα δε με την παρ. 2 περ. η' του ίδιου άρθρου ορίστηκε ότι: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 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,...». Ήτοι, με τις νέες διατάξεις προβλέφθηκαν αυστηρότερες κυρώσεις.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 τυγχάνουν εφαρμογής σε υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καθώς και παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του 4337/2015 και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 προβάλλεται παρελκυστικά, καθόσον η επικαλούμενη διάταξη εφαρμόζεται, τουλάχιστον σε ό,τι αφορά το χρονικό διάστημα που συντελέστηκαν οι παραβάσεις (01/01/2015 – 16/10/2015), στις περιπτώσεις που η αποκρυβείσα αξία της κάθε παράβασης ανερχόταν πάνω από τις 5.000€, γεγονός που στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχει (5,00€ η αξία της κάθε μη έκδοσης).

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς υπολογισμού του προστίμου, επιβολής επιεικέστερης κύρωσης και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 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 το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

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

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/11/2019 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ (ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και σε συνδυασμό με την από 01/03/2016 έκθεση ελέγχου περ. ζζ εδαφ. α' παρ. 3 άρθρου 44 ν.4249/24.03.2014 της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Υ.Ο.Α.Β.Ε.) προκύπτει ότι, ο προσφεύγων ιατρός δεν εξέδωσε απόδειξη παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), με ελάχιστη αξία 5,00€ έκαστης, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 30/09/2015, σε 1.796 περιπτώσεις, κατά τη φορολογική περίοδο 01/10/2015 – 31/10/2015, σε 164 περιπτώσεις και κατά τη φορολογική περίοδο 01/11/2015 – 30/11/2015, σε 228 περιπτώσεις. Η ελεγκτική αρχή, προκειμένου να προσδιορίσει το πλήθος των παραβάσεων του μηνός Οκτωβρίου λόγω της τροποποίησης της διάταξης για την επιβολή των οριζόμενων κυρώσεων, εκ παραδρομής και εσφαλμένα υπολόγισε το πλήθος των περιπτώσεων του Σεπτεμβρίου αντί του Οκτωβρίου. Ωστόσο η πλημμέλεια τούτη ουδόλως επηρεάζει το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου και κατ' επέκταση το κύρος της προσβαλλόμενης πράξης διότι, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ως αυτό ίσχυσε για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 30/09/2015, επιβάλλεται πρόστιμο 250,00€ για κάθε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου με ανώτατο όριο τα 30.000,00€ ανά έλεγχο. Για την κάλυψη του ανωτέρω ορίου των 30.000,00€, ο ελάχιστος αριθμός των παραβάσεων που πρέπει να διαπραχθεί

είναι 120 (ήτοι 120 x 250,00€) ενώ στη προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκαν 1.796 περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου μόνο για την περίοδο 01/01/2015 – 30/09/2015 (πέραν των περιπτώσεων της περιόδου 01/10/2015 – 16/10/2015), λαμβανομένου υπόψη ότι για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του διαστήματος 17/10/2015 – 31/12/2015 δεν υφίσταται διάταξη για επιβολή κύρωσης για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, και ως εκ τούτου, η αναντιστοιχία του πλήθους των παραβάσεων μεταξύ προσβαλλόμενης πράξης και πορίσματος ελέγχου καλύπτεται από τις διαπιστώσεις του ελέγχου και δεν επιφέρουν ουδεμία μεταβολή στο ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου και πλημμελούς αιτιολογίας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016, ως ίσχυσε κατά τη δημοσίευση του νόμου, οριζόταν ότι: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1006/2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «1. Για τις δηλώσεις που αφορούν απόδοση φόρου εισοδήματος, και λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, εκ των αναφερομένων στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013, εφαρμόζονται κατά περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του Ν. 4446/2016. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται χειρόγραφα. 3. Κατά την υποβολή της αρχικής ή τροποποιητικής χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. προσκομίζονται, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά από τα οποία προκύπτουν τα ποσά τα οποία δηλώνονται. Όταν δεν είναι διαθέσιμα τα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις εκάστοτε αποφάσεις για τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που εκδίδονται κατ' έτος από τη Φορολογική Διοίκηση, τα εισοδήματα που δηλώνονται αποδεικνύονται με κάθε διαθέσιμο πρόσφορο μέσο...».

Επειδή, με το άρθρο 58 του ν.4446/2016, ως ίσχυσε κατά τη δημοσίευση του νόμου, οριζόταν ότι: «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το

πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο. 2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013. Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος. 3. α. Στην περίπτωση που η εντολή ελέγχου ή η πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 κοινοποιείται μετά την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή και έως το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57, οι φορολογούμενοι μπορούν να υποβάλουν δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 για φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή. Οι σχετικές δηλώσεις υποβάλλονται εντός προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών στον φορολογούμενο, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 57. β. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ή προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών. Ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στη σχετική εντολή και μετά την πάροδο των ενενήντα (90) ημερών και μέχρι το πέρας της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 57. Για δηλώσεις υποβαλλόμενες σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, ο πρόσθετος φόρος ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του κύριου φόρου, εάν πριν την υποβληθείσα δήλωση δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο προσωρινός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, και σε τριάντα τοις εκατό (30%) του κύριου φόρου, εάν στο μεταξύ έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1009/2017 διευκρινίζεται ότι: «Σε όσους υπαχθούν στη ρύθμιση δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 , για χρήσεις μετά την 1.1.2014, ούτε του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων της υποπερ. α' της περ. ιη' του άρθρου 3 του Ν. 3691/2008 , (αδίκημα φοροδιαφυγής) για τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις ή για τις παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές, εφόσον

υποβληθούν δηλώσεις για όλες τις φορολογίες για τις οποίες υπάρχει σχετική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την τροποποίησή του με τον ν.4512/2018, οριζόταν ότι: «*Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης*».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4174/2013, ως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τον ν.4512/2018, ορίζεται ότι: «*α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση...*».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1119/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του Ν.4509/2017 αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά την 04/11/2016 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η υπ' αριθ./04.11.2016 εντολή ελέγχου εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015. Στις 29/12/2016 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ./28.12.2016 γνωστοποίηση ελέγχου. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 21/04/2017 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 στην οποία συμπεριέλαβε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα μικρότερα της αρχικής δήλωσης και συνεπώς, η δήλωση του προσφεύγοντος δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του νόμου περί αποκάλυψης φορολογητέας ύλης αλλά ανακαλούσε δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα. Στις 25/04/2017, ο προσφεύγων

προσκόμισε δικαιολογητικά προκειμένου να δηλώσει επιπλέον φορολογητέα ύλη με την ήδη υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση που έλαβε αριθμό καταχώρισης/25.04.2017, δεν δύνατο ωστόσο να εκκαθαρισθεί διότι είχε εκδοθεί η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου και ως εκ τούτου συνέτρεχαν οι περιορισμοί του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ως ίσχυαν κατά το χρόνο υποβολής της. Κατά της προαναφερθείσας σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος του προσφεύγοντος για διενέργεια νέας εκκαθάρισης φόρου με βάση τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αρχικής η υπ' αριθ./19.07.2017 εντολή για την οποία επιδόθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./23.04.2018 κοινοποίηση εντολής ελέγχου και η υπ' αριθ./23.04.2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 η εφαρμογή των οποίων ωστόσο δεν αποκλείει την επιβολή προστίμου σε παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παράνομης επιβολής προστίμων λόγω υποβολής τροποποιητικής δήλωσης στο πλαίσιο των ευεργετικών διατάξεων του ν.4446/2016, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./23.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

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

Η υπ' αριθ./.....2019 πράξη επιβολής προστίμου 54 ν.4174/2013
φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015

Πρόστιμο	30.000,00 €
----------	-------------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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