



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/12/2020

Αριθμός απόφασης: 1776

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.

6. Την από 17/7/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 8/7/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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:

1. Με την με αριθμό/25-5-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **1.000,00 €**, λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα στο φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε 59 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 295,00 €, ενώ εξέδωσε 593 ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικού ποσού ανακρίβειας 2.186,00 € και στο φορολογικό έτος 2018 δεν εξέδωσε 57 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 285,00 € για υπηρεσίες παιδιάτρου, ενώ εξέδωσε 726 ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, συνολικού ποσού ανακρίβειας 2.903,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 12 και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 πα

συνταγογραφήσεων της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό διάστημα 1/1/2014 - 31/12/2018 (φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018) η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς 3.067 Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 27.995,00 €, για υπηρεσίες που παρείχε στο ιατρείο της, ως παιδίατρος, σε αντίστοιχους πελάτες. Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμ./19-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένο τον με αριθμ./19-12-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε τις με αρ. πρωτ./13-02-2020 γραπτές «εξηγήσεις», μέρος των οποίων αποδέχθηκε ο έλεγχος και στη συνέχεια συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 11/03/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012, του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013, η οποία απεστάλη με το φάκελο της υπόθεσης στην κατά τόπον αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αποδεχόμενος τα πορίσματα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων

- Σε ορισμένες περιπτώσεις έκδοσης ΑΠΥ, ενώ έγιναν δεκτές από τον έλεγχο ως νομίμως εκδοθείσες και ακριβείς, της καταλογίστηκαν στο τέλος ως παραβάσεις.
- Οι αποδείξεις αξίας κάτω των 5 € πρέπει να γίνουν δεκτές, διότι αφορούν σε πολύτεκνους, φίλους, χρόνια πάσχοντες που για κοινωνικούς λόγους δεν εισέπραττε αμοιβή.

3. Η με αρ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου θα πρέπει να ακυρωθεί λόγω μη εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης της περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

4. Η εις βάρος της αναγνώριση υποτροπής είναι παράνομη διότι ο έλεγχος θεώρησε ως αρχική πράξη την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, η οποία όμως εξεδόθη στα πλαίσια του ίδιου φορολογικού ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την από 11/03/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, η έκδοση συνταγής είναι συνυφασμένη με την προηγούμενη εξέταση του ασθενούς και τη διάγνωση της ασθένειας από τον ιατρό. Το ποσό των 10,00 € ανά περίπτωση ελήφθη ως μέση βάση υπολογισμού της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και η επίκληση της συγκεκριμένης διάταξης του Ν.3918/2011 λειτούργησε ως υποβο

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α) ...β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. [...]

Άρθρο 10 Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται:

«Άρθρο 12 Εκδ

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά, αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γοαμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γοαμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι j 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 στο 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 στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκειμένου να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, απέστειλε το υπ'αριθμ. πρωτ./Λαρ/18-04-2019 έγγραφο προς την κεντρική Υπηρεσία του Ε.Ο.Π.Υ.Υ - Τμήμα Φαρμάκου, με το οποίο ζήτησε αναλυτική λίστα του συνόλου των περιπτώσεων που αφορούν στην προσφε

- Φορολογικό έτος 2015 (από 17-10-2015 έως 31-12-2015): Μη έκδοση είκοσι τριών (23) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 230,00 € και ανακριβής έκδοση ενενήντα εννέα (99) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας ανακρίβειας 795,00 €.
- Φορολογικό έτος 2016: Μη έκδοση εκατόν τριάντα μίας (131) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.310,00 € και ανακριβής έκδοση τετρακοσίων εξήντα πέντε (465) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας ανακρίβειας 3.725,00€.
- Φορολογικό έτος 2017: Μη έκδοση εκατόν είκοσι οκτώ (128) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.280,00 € και ανακριβής έκδοση εξακοσίων ενενήντα μίας (691) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας ανακρίβειας 5.988,00€
- Φορολογικό έτος 2018: Μη έκδοση εκατόν είκοσι δύο (122) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 1.220,00 € και ανακριβής έκδοση οκτακοσίων εβδομήντα τριών (873) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας ανακρίβειας 7.851,00€ για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε αντίστοιχους πελάτες/πελάτισσες.

Στη συνέχεια ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμ./19-12-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και

υπομνήματος, για λόγους χρηστής διοίκησης και προς όφελος της προσφεύγουσας, ο έλεγχος αποτίμησε τις παρεχόμενες υπηρεσίες βάσει των αποδείξεων που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη για παροχή ιδίων υπηρεσιών και επαναπροσδιόρισε τις διαπιστωθείσες παραβάσεις με ελάχιστη αμοιβή πέντε (5,00) ευρώ. Επίσης, αποδέχτηκε τα εξής :

1. Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, οι οποίες εκδόθηκαν μέσα σε χρονικό διάστημα ως και τριών ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της συνταγής και μετά την έκδοση αυτής - διότι σύμφωνα με προφορικές εξηγήσεις που έδωσε η ελεγχόμενη, πρόκειται για περιπτώσεις παιδιών που είτε τα είχε εξετάσει και δεν τους συνταγογράφησε την ίδια μέρα για να παρατηρήσουν την πορεία εξέλιξης της υγείας τους και να μη γίνει απρόσκοπτη συνταγογράφηση ή για παιδιά τα οποία παρακολουθούσε και γνώριζε το ιστορικό τους και τα εξέταζε μετά την συνταγογράφηση (τηλεφωνικά). Βάσει της παραπάνω αποδοχής προέκυψαν περιπτώσεις κατά τις οποίες οι Α.Π.Υ. που έγιναν δεκτές από τον έλεγχο ήταν αξίας μικρότερης των 5,00 €, οπότε και συμπεριλήφθηκαν σε αυτές στις περιπτώσεις της ανακριβούς έκδοσης.
2. Συνταγογραφήσεις που πραγματοποιήθηκαν πριν την έναρξη επαγγέλματος της προσφεύγουσας, διότι από τις προφορικές της εξηγήσεις, συνταγογραφούσε σε δημόσιο νοσοκομείο.
3. Συνταγογραφήσεις οι οποίες ακυρώθηκαν και δεν εκτελέσθηκαν.
4. Συχνές επισκέψεις και γενικά παρακολούθηση παιδιών με χρόνιες παθήσεις, διότι σύμφωνα με προφορικές εξηγήσεις της προσφεύγουσας,

ανακριβούς έκδοσης στοιχείου διαφέρει, χωρίς όμως την προσκόμιση νέων στοιχείων προς αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/03/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012, του Ν. 4308/2014 και του Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης - Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων της περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 -16/10/2015, ορίζεται : «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

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του Ν.4474/2017 και σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου ισχύει από 7/6/2017 και μετά, ορίζεται :
«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 παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... η) πεντακόσια (500) €, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) €, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1,...».

Επειδή στην ΠΟΛ 1026/2018 ορίζεται :

«Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ [ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017](#)

Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 4474/2017](#) (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το [άρθρο 54 του Ν. 4](#)

ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ **ενδεικτικά** νοούνται οι πράξεις του [άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ](#) (Ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του [άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ](#) (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών).».

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς

νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

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 την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. 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 (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι για τη φορολογική περίοδο 1/1/2014 - 16/10/2015 βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013 που ρύθμιζαν το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον προσδιορισμό του προστίμου της υπό κρίσης φορολογικής περιόδου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παρανόμως η φορολογική αρχή της καταλόγισε πρόστιμο λόγω

διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωση της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ».

Επειδή στην ΠΟΛ 1026/2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» ορίζεται :

διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης απαιτείται η έκδοση νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η εν λόγω παράβαση. Επομένως, **ως χρόνος διαπίστωσης της εκ νέου παράβασης, που είναι και χρονικό σημείο αναφοράς για να θεμελιωθεί η υποτροπή, θα είναι ο χρόνος έκδοσης της νέας πράξης με την οποία διαπιστώνεται η ίδια παράβαση.**

Η διαπίστωση περισσότερες φορές της ίδιας παράβασης εντός της ίδιας πενταετίας, συνιστά ιδιαίτερως επιβαρυντική περίπτωση, καθώς προβλέπεται ακόμα υψηλότερο πρόστιμο. Ο νόμος αναφέρεται σε «κάθε επόμενη **ίδια παράβαση**», συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η διαπίστωση αυτή και η έκδοση σχετικής πράξης (λαμβάνει χώρα) εντός του προσδιοριζόμενου χρονικού εύρους. [...] **θα πρέπει, λοιπόν, μεταξύ του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και του χρόνου έκδοσης της νέας πράξης ή των νέων πράξεων, με την οποία ή τις οποίες διαπιστώνεται η ίδια παράβαση να μην έχει συμπληρωθεί πενταετία.**

Γ...1 Για τον υπολογισμό της πενταετούς προθεσμίας θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται η διάταξη του αστικού κώδικα περί υπολογισμού των προθεσμιών και έτσι, προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει μόλις παρέλθει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους. Σημειώνεται ότι δεν έχει σημασία για τον υπολογισμό αν παρεμβάλλεται δίσεκτο Φορολογικό έτος. Η προθεσμία της πενταετίας είναι κυλιόμενη. [...]. Αν διαπιστώνεται η ύπαρξη τέτοιας («αρχικής πράξης») τότε συντρέχει η επιβαρυντική περίπτωση....» (Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκ

Στη συνέχεια, δυνάμει των με αρ./..../2019,/..../2019 και -/..../2019 εντολών του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα φορολογικά έτη 2014 - 2018, από τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το ιστορικό της παρούσας απόφασης και εκδόθηκαν η αριθμ./25-5-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 - 31/12/2018 και η αριθμ./25-5-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με τη με αρ.πρωτ./3-6-2020 συστημένη αποστολή. Η υπ' αριθμ./25-5-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 - 31/12/2018 εκδόθηκε βάσει των διατάξεων περί υποτροπής του άρθρου 54 παρ. 3 του Ν.4174/2013, διότι κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ίδια παράβαση για δεύτερη φορά εντός πενταετίας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη, τόσο τα ως άνω κριθέντα με την ΣτΕ 1240/2016, όσο και τις προαναφερόμενες διατάξεις, δε θεμελιώνεται υποτροπή, για τον λόγο ότι η με αρ./2020 προσβαλλόμενη πράξη αφορά στη φορολογική περίοδο 7/6/2017 - 31/12/2018, ήτοι χρονική περίοδο προγενέστερη της φορολογικής περιόδου 1/1/2019 -31/12/20

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Η με αριθμό/25-5-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 7/6/2017 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας τροποποιείται ως εξής :

Μη έκδοση και ανακριβής έκδοσης φορολογικών στοιχείων στη φορολογική περίοδο 7/6/2017 - 31/12/2018, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 5, 8, 12 και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε', και παρ. 2 περ. η' του Ν.4174/2013.

Ποσό καταλογισμού : 500,00 €

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	1.000,00	500,00

β) Η με αριθμό/25-5-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 16/10/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο. Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : 30.000,00 €

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---------	---------------	-----------------------------

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη. Ακριβές Αντίγραφο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.