



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1944

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 968 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Την από 13.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στον, κατά των με αριθμό : **α)**/2019 απόφασης επιβολής προστίμου ΚΦΔ και **β)**/2019 Πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^Α Ν.2523/1997, διαχειριστι-

κής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις με αριθ.: **α)**/2019 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΦΔ και **β)**/2019 Πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^Α Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018 καθώς και την από 3/9/2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 - ν. 4174/2013 και της παρ.8 του άρθρου 13^Α του Ν.2523/1997 και του νόμου 4174/2013, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Α) Με την υπ' αριθ. /2019 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΦΔ ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 363,20 € (ήτοι 726,39X 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014.

Η παράβαση αφορά στη ανακριβή έκδοση σαράντα τεσσάρων (44) ΑΠΥ- Μισθωτηρίων Συμβολαίων για το χρονικό διάστημα 16/09/2018-05/10/2018 με συνολική αποκρυβείσα αξία 3.026,61€ πλέον ΦΠΑ 726,39€, Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.

Β) Με την υπ' αριθ. /2019 Πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^Α Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική χρηματική κύρωση ποσού 1.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1047/2017 και της ΠΟΛ 1102/2017. Η εν λόγω χρηματική κύρωση επιβλήθηκε αντί της άμεσης αναστολής λειτουργίας της εγκατάστασης για 48 ώρες που επισύρει η ως άνω διαπιστωθείσα παράβαση της ανακριβούς έκδοσης σαράντα τεσσάρων (44) ΑΠΥ- Μισθωτηρίων Συμβολαίων για το χρονικό διάστημα 16/09/2018-05/10/2018 συνολικής καθαρής αξίας 3.026,61€ πλέον ΦΠΑ 726,39€€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 3/9/2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 - ν. 4174/2013 και της παρ.8 του άρθρου 13^Α του Ν.2523/1997 και του νόμου 4174/2013, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και

Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση κατά τον διενεργηθέντα μερικό επιτόπιο έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με την επωνυμία, που έχει ως αντικείμενο τις ενοικιάσεις αυτοκινήτων και μοτοποδηλάτων, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση σαράντα τεσσάρων (44) ΑΠΥ- Μισθωτηρίων Συμβολαίων της για το χρονικό διάστημα 16/09/2018- 05/10/2018.

Ειδικότερα όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, στα συγκεκριμένα στοιχεία ενώ «όλες οι ενδείξεις επ' αυτών ήταν εγγεγραμμένες με τη χρήση καρμπόν, οι θέσεις μερικό σύνολο, συντελεστής και ποσό ΦΠΑ και συνολική (μικτή) αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών (ενοικίασης) ήταν κενές και δεν έφεραν εγγραφές». Το λευκό αντίτυπο όπως διαπιστώθηκε και από τον έλεγχο είχε παραδοθεί στον πελάτη. Ενώ βρέθηκαν το ροζ αντίτυπο (για το λογιστήριο) και το κίτρινο (στέλεχος).

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ή μερική ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου και επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Τα επίμαχα στοιχεία με ημερομηνίες έκδοσης στο χρονικό διάστημα 16/09/2018 - 05/10/2018 έχοντας αρίθμηση μεταξύ του διαστήματος Νο 540- 601 , έφεραν τις ακόλουθες ενδείξεις:

- 1) Την ημερομηνία έκδοσης.
- 2) Τον αύξοντα αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- 3) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παροχή των υπηρεσιών.
- 4) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των υπηρεσιών.
- 5) Το ονοματεπώνυμο του πελάτη με στοιχεία διπλώματος και αριθμό τηλεφώνου επικοινωνίας.
- 6) Ημερομηνίες έναρξης και λήξης της μίσθωσης με προσδιορισμό και της ώρας παραλαβής - παράδοσης.
- 7) Αναλυτική αναφορά στο σύνολο των ημερών ενοικίασεως.

8) Το ύψος του ημερήσιου τέλους ενοικίασεως.

- Τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου τα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών POS , από τα οποία προκύπτει σε πλήρη αντιστοιχία με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία : 1) το συνολικό πόσο χρέωσης, 2) ο αριθμός της ΑΠΥ-Συμβολαίου που εξοφλείται με την εν λόγω πληρωμή, 3) ημερομηνία και ώρα συναλλαγής καθώς και 4) το ονοματεπώνυμο του πελάτη.

Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων προκύπτει ότι ορθά η επιχείρηση τήρησε τον χρόνο έκδοσης των λιανικών της πωλήσεων, ήτοι στην αρχή της παροχής της υπηρεσίας μίσθωσης και ως εκ τούτου πρέπει να τονιστεί ότι ουδεμία παράβαση διαπιστώθηκε για το θέμα αυτό.

- Στην προκειμένη περίπτωση εσφαλμένως κρίθηκαν τα στοιχεία ανακριβή, καθόσον το συνολικό ποσό της συναλλαγής προκύπτει τόσο από το πολλαπλασιασμό της ημερήσιας χρέωσης επί του αριθμού των ημερών ενοικίασης, δεδομένα που αναγράφονταν στις εκδιδόμενες ΑΠΥ, όσο και από την τραπεζική συναλλαγή και εξόφληση.

Ο έλεγχος μάλιστα στηρίχτηκε αποκλειστικά στο περιεχόμενο των προσκομιθέντων στοιχείων και αναφέρει στην σελίδα 3 της έκθεσης του χαρακτηριστικά: « από την επιτόπια επεξεργασία των παραπάνω 44 στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα επ' αυτών, ημερήσιο τέλος ενοικίασης και ημέρες ενοικίασης, προσδιορίσαμε την αξία της κάθε ενοικίασης καθώς και την συνολική αξία αυτών η οποία αθροιστικά ανήλθε στο ποσό των € 3.753,00.

- Ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι επιχειρήθηκε απόπειρα απόκρυψης εισοδημάτων. Αντιφατικά μάλιστα, κατέληξε ότι μια πλημμέλεια στην έκδοση των στοιχείων οδήγησε σε αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και σχετική ανακρίβεια, όταν για τον προσδιορισμό της υποτιθέμενης παράβασης στηρίχθηκε αποκλειστικά στα εν λόγω στοιχεία.

- Ακυρότητα των προσβαλλομένων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς,ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

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».σιών» του **ν.4308/2014**: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 12 §§1,7,8 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.....

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.

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.

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.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58^Α** «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του **ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, 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.»

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο τις ενοικιάσεις αυτοκινήτων και μοτοποδηλάτων, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα της ανακριβούς έκδοσης σαράντα τεσσάρων (44) ΑΠΥ- Μισθωτηρίων Συμβολαίων της για το χρονικό διάστημα 16/09/2018-05/10/2018 με συνολική αποκρυβείσα αξία 3.026,61€ πλέον ΦΠΑ 726,39€, καταλογίζοντας τις σχετικές παραβάσεις, με το σκεπτικό ότι, ενώ όλες οι ενδείξεις στα στελέχη των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (ροζ αντίτυπο για το λογιστήριο και το κίτρινο στέλεχος) ήταν εγγεγραμμένες με τη χρήση καρμπόν, οι θέσεις μερικό σύνολο, συντελεστής και ποσό ΦΠΑ και συνολική (μικτή) αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών (ενοικίασης) ήταν κενές και δεν έφεραν εγγραφές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει**

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** 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.*»

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 (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013)*

Από τον 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 διοικουμένου 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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως κρίθηκαν τα στοιχεία ανακριβή, καθόσον το συνολικό ποσό της συναλλαγής προκύπτει τόσο από το πολλαπλασιασμό της ημερήσιας χρέωσης επί του αριθμού των ημερών ενοικίασης, δεδομένα που αναγράφονταν στις εκδιδόμενες ΑΠΥ, στα οποία στηρίχθηκε και ο έλεγχος για να προσδιορίσει την αξία της κάθε ενοικίασης καθώς και την συνολική αξία αυτών η οποία αθροιστικά ανήλθε στο ποσό των € 3.753,0,όπως προκύπτει και από την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου..

Επειδή στην σελίδα 3 της προσβαλλόμενης έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου αναφέρεται: « από την επιτόπια επεξεργασία των παραπάνω 44 στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη τα αναγραφόμενα επ' αυτών, ημερήσιο τέλος ενοικίασης και ημέρες ενοικίασης, προσδιορίσαμε την

αξία της κάθε ενοικίασης καθώς και την συνολική αξία αυτών η οποία αθροιστικά ανήλθε στο ποσό των € 3.753,00».

Επειδή όπως αναφέρεται στη σελίδα 2 της προσβαλλόμενης έθεσης «ο έλεγχος δεν θεώρησε τα τηρούμενα από την εταιρεία του προσφεύγοντος βιβλία εσόδων –εξόδων, αφενός διότι ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε στην έδρα της εταιρείας αλλά στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και αφετέρου διότι σύμφωνα με δήλωση του εκπροσώπου της τηρούνται στο γραφείο του λογιστή».

Κατά συνέπεια ο έλεγχος δεν προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις (αντιπαραβολικό έλεγχο) σε σχέση με την καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα τηρούμενα βιβλία εσόδων –εξόδων.

Επειδή στα εν λόγω τηρούμενα από την εταιρεία του προσφεύγοντος βιβλία εσόδων –εξόδων, τα οποία προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος, έχουν καταχωρηθεί τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ΑΠΥ- Μισθωτήρια Συμβόλαια) με αρίθμηση Νο 540- 601 και ημερομηνίες έκδοσης στο χρονικό διάστημα 16/09/2018 -05/10/2018 .

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει, ότι το γεγονός της πλημμελούς έκδοσης των φορολογικών στοιχείων (μη αναγραφή του συνολικού ποσού στο κάτω μέρος των φορολογικών στοιχείων) σε συνδυασμό με το γεγονός ότι το ποσό αυτό προέκυπτε από όλες τις αναγραφόμενες επί των φορολογικών στοιχείων πληροφορίες, το οποίο δεν αμφισβητεί ο έλεγχος , καθώς και ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία εσόδων –εξόδων, δεν τεκμηριώνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί ανακριβούς έκδοσης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Επειδή η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της προσκόμισε δέκα τέσσερα (14) παραστατικά εξόφλησης μέσω τερματικού (POS) καθώς και αντίγραφο κίνησης λογαριασμού, τα οποία, όπως αναφέρεται στο από 24/4/2020 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, «δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου ώστε να γίνουν οι απαραίτητες επαληθεύσεις».Στο ίδιο έγγραφο απόψεων αναφέρεται ότι «για το διάστημα από 16/9/2018-5/10/2018 από την απλή επισκόπηση που διενεργήθηκε κατά τη σύνταξη του παρόντος εγγράφου διαφαίνεται ότι οι εισπράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέσω του τραπεζικού λογαριασμού δεν συσχετίζονται με τις μεμονωμένες εισπράξεις μέσω του POS ούτε με τα επίμαχα παραστατικά».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εγείρονται σοβαρές αμφιβολίες ως προς την αποδιδόμενη παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα η διάπραξη αυτής από την προσφεύγουσα επιχείρηση, η προσβαλλόμενη πράξη, βάσει των προαναφερομένων διατάξεων αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης, καθίσταται ακυρωτέα.

Επιπλέον σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έχει τη δυνατότητα να διενεργήσει τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2018, εντός του χρόνου παραγραφής της χρήσης αυτής.

Ως προς την υπ' αριθ./2019 Πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^A Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.....

Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

Επειδή, όμως σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997,

περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης: «1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου

ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο ή μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες.....

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζομένων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζομένων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 (Α` 170).

9. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.

.....

11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.....».

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η εκδίκαση της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 13 και 13Α του ν. 2523/1997, κατ' εξαίρεση, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της επιχείρησης και δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 13.3.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και συγκεκριμένα:

α) **την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθμό** υπ' αριθμ./2019 απόφαση επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α ν.4174 (ΚΦΔ) ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κέρκυρας διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2018

Α)Υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 ν.4174/2013: ποσό 0,00 €

και

β) **την απόρριψη αυτής ως απαραδέκτου** ως προς την υπ' αριθ./2019 Πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^Α Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2018-31/12/2018

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.

