



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2749

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07.05.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ρόδου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30.10.2018 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της από 07.05.2019 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. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 250,00 € λόγω μη έκδοσης δεκαεπτά (17) Α.Π.Υ., αλλά ούτε και κάποιου άλλου στοιχείου φορολογικού εσόδου, για την ενοικίαση αυτοκινήτων σε ισάριθμες παρέες πελατών συνολικής αξίας 530,00 € (καθαρή αξία 427,42 € με αναλογούντα ΦΠΑ 102,58 € (συντελεστής ΦΠΑ 24%)), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2γ', 8 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 13 ν. 4308/2014.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Νομική πλημμέλεια λόγω αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι διαπιστώθηκε η έκδοση ανακριβών σε αξίες φορολογικών στοιχείων σε αντιπαραβολή με τον τιμοκατάλογό του και ότι οι ανακρίβειες ήταν σε 17 φορολογικά στοιχεία σε διαφορετικούς πελάτες αξίας 50,00 €, 40,00 €, 10,00 €, 95,00 €, 10,00 €, 40,00 €, 30,00 €, 10,00 €, 10,00 €, 5,00 €, 20,00 €, 25,00 €, 70,00 €, 50,00 €, 50,00 €, 10,00 € και 5,00 €, αντίστοιχα, χωρίς όμως μνεία του συγκριτικού στοιχείου ανά περίπτωση και της σχετικής διαφοράς, με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτή να είναι αόριστη, αυθαίρετη και όλως καταχρηστική.

2.) Αντίθεση με το άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, εν προκειμένω η επιβολή προστίμου σε ανύπαρκτο εισόδημα μόνο και μόνο σε συσχετισμό με τον ενδεικτικό τιμοκατάλογο που έχει στην επιχείρησή του, ο οποίος όμως δεν του αποκλείει τη δυνατότητα να διαμορφώσει ως ελεύθερος επαγγελματίας τα ποσά της εκμίσθωσης και σε χαμηλότερα από αυτόν ποσά με βάση τις ανάγκες της αγοράς, το είδος των πελατών, την εποχή χαμηλής ζήτησης κ.λπ. αντίκειται στην ως άνω συνταγματική διάταξη, διότι αποτελεί εμπόδιο στην ελεύθερη και ακώλυτη άσκηση του επαγγέλματός των επιχειρηματιών και μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τους οικονομικά ασθενέστερους εξ αυτών, στους οποίους ανήκει και ο ίδιος, ως προς την επιλογή της συνέχισης ή μη της άσκησης της δραστηριότητάς τους.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διάπραξης της διαπιστωθείσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης παράβασης (20.7.2018): **«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 [...] 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 [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019): **«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019): **«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. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019): **«Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.»**

Επειδή, παράλληλα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019): **«Οι διατάξεις του Κώδικα [...] εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»**

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019): **«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. Σε περίπτωση απόρριψης της**

*ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.**»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης αναφέρεται μεν ότι διαπιστώθηκε η έκδοση ανακριβών σε αξίες φορολογικών στοιχείων σε αντιπαραβολή με τον τιμοκατάλογό του και ότι οι ανακρίβειες ήταν σε 17 φορολογικά στοιχεία σε διαφορετικούς πελάτες αξίας 50,00 €, 40,00 €, 10,00 €, 95,00 €, 10,00 €, 40,00 €, 30,00 €, 10,00 €, 10,00 €, 5,00 €, 20,00 €, 25,00 €, 70,00 €, 50,00 €, 50,00 €, 10,00 € και 5,00 €, αντίστοιχα, χωρίς όμως μνεία του συγκριτικού στοιχείου ανά περίπτωση και της σχετικής διαφοράς, με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτή να είναι αόριστη, αυθαίρετη και όλως καταχρηστική και ως εκ τούτου η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη να είναι νομικά πλημμελής. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί πράγματι στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης δεν παρατίθενται, με τρόπο εξειδικευμένο και συγκεκριμένο, τα φορολογικά πα-ραστατικά ή έστω τα σχετικά συμβόλαια ενοικίασης αυτοκινήτων, τα οποία αξιολογήθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης ως ανακριβή, ούτε και ο τιμοκατάλογος, με αναφορά στον οποίο και σε αντιπαραβολή με τον οποίο έγινε αυτή η αξιολόγηση, δηλαδή δεν παρατίθενται με τρόπο **σαφή** τα γεγονότα, επί των οποίων θεμελιώνεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, με αποτέλεσμα η τελευταία να πάσχει **αόριστης** αιτιολογίας και ως εκ τούτου ο προσφεύγων να μην έχει τη δυνατότητα να ασκήσει πλήρως το κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019)) δικαίωμά του σε έννομη προστασία κατά το ενδικοφανές στάδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ν. 4174/2013, κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 64 και 28 παρ. 2 ν. 4174/2013, συνδυαστικά ερμηνευομένων (όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019)), και συγκεκριμένα **κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου**, σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης καταλογιστικής (συνεπώς δυσμενούς) διοικητικής πράξης, **της σαφούς, ειδικής και πλήρους αιτιολογίας** της πράξης αυτής. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί λόγω **τυπικής πλημμελείας της** και, συγκεκριμένα, λόγω **αόριστης αιτιολογίας** (της).

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, δεδομένων των ως άνω κριθέντων κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα της κρίσης ότι στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Ρόδου κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και των άρθρων 64 και 28 παρ. 2 ν. 4174/2013, συνδυαστικά ερμηνευομένων (όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019)), και συγκεκριμένα **κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου**, σχετικά με τη διαδικασία έκδοσης και κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης καταλογιστικής (συνεπώς δυσμενούς) διοικητικής πράξης, **της σαφούς, ειδικής και πλήρους αιτιολογίας** της πράξης αυτής δεν τη θεμελίωσε επί σαφούς αιτιολογίας, ώστε ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να ασκήσει πλήρως το κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (16.4.2019)) δικαίωμά του σε έννομη προστασία κατά το ενδικοφανές στάδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ν. 4174/2013, **παρέλκει** η εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της από 07.05.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου **και την ακύρωση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 0,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.