



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-05-2020
Αριθμός Απόφασης: 910

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@ aade.gr
Url : www.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 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

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

3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013/31-12-2013, β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής

Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, δ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§2 η' του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, ε) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, στ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, ζ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε με τον ν. 4410/2016) φορολογικής περιόδου 25-7-2016 έως 29-1-2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα διατηρεί ατομική επιχείρηση στα επί της οδού και έχει ως κύρια δραστηριότητα τις «υπηρεσίες αργυραμοιβού». Για την παρακολούθηση των εργασιών της τηρεί απλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014.

Σε εκτέλεση της με αρ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, επιτόπιος μερικός φορολογικός έλεγχος στον χώρο του καταστήματός της, στην οδό στην πόλη των την 31^η Ιανουαρίου 2019, ημέρα Πέμπτη και ώρα 09:15. Για τους σκοπούς του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η έκδοση μιας προσωρινής απόδειξης λιανικών πωλήσεων αξίας 0,10€ από την εν χρήσει ΦΤΜ με αρ. μητρώου ΜΒ, την οποία και εξέδωσε με αύξοντα αριθμό Α.Λ.Π. Νο1. Επιπλέον, ζητήθηκαν και επιδείχθηκαν το τελευταίο εκδοθέν «Ζ» με α/α/04-03-2016 συνολικής αξίας 20,00€, καθώς και η βεβαίωση λειτουργίας της οντότητας με αρ. πρωτ.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου και αφού διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω παραλείψεις, συντάχθηκαν και νομίμως επιδόθηκαν, στην υπεύθυνη λειτουργίας της οντότητας, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση και ο υπ' αριθμ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου

Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων και πάσης φύσεως αρχείων της

οντότητας της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν παραβάσεις ανακριβούς έκδοσης και μη έκδοσης Α.Π.Υ. σε πλείστες των περιπτώσεων κατά το χρονικό διάστημα από 2013 έως 2019 και καταλογίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ήτοι τη Δ.Ο.Υ. τα αντίστοιχα πρόστιμα. Πιο συγκεκριμένα :

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 4,20€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Δεν εξέδωσε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ
Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 58^Α §1 του ν. 4174/2013.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 13,30€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Δεν εξέδωσε έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ
Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 58^Α §1 του ν. 4174/2013.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, για τη φορολογική περίοδο 25-7-2016 έως 29-01-2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Δεν εξέδωσε εξήντα τρία (63) φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ
Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 58^Α §1 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν με τον ν. 4410/2016.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της περ. θ' του 54§1 του ν. 4174/2013 ίσο με 8.000,00€ επειδή δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικό στοιχείο και πιο συγκεκριμένα τριάντα μία (31) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου για τη χρήση 2014, συνολικής αξίας 640,00€ και ένα τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτη αξίας 110,00€ για τη με αύξοντα αριθμό .../6-5-2014 εγγραφή στο βιβλίο αγορών και ενεχυριάσεων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 6,7 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ).

Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 54§1 περ. θ' και 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της περ. θ' του 54§1 του ν. 4174/2013 ίσο με 8.000,00€ επειδή δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικό στοιχείο και πιο συγκεκριμένα τριάντα δύο (32) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλου φορολογικού στοιχείου για τη χρήση 2015, συνολικής αξίας 3.777,50€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 6-7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 54§1 περ. θ' και §2 περ. γ' του ν. 4174/2013 όπως ίσχυαν μέχρι τις 16-10-2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του ΚΦΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 533,33€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Δεν εξέδωσε δύο (τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη αξίας 12€ και 40€ για τις με αύξοντα αριθμό 43/24-7-2013 και 116/30-12-2013 εγγραφές στο βιβλίο αγορών και ενεχυριάσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 6 του ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ).

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 5 του Ν. 2523/97 όπως αυτές ισχύουν μετά τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (παρ. 3 αρ. 7 περ. ζ').

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για τη διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο της περ. ιε' του 54§1 του ν. 4174/2013 ίσο με 500,00€ επειδή δεν εξέδωσε ένα τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτη αξίας 210,00€ για τη με αύξοντα αριθμό .../9-5-2018 εγγραφή στο βιβλίο αγορών και ενεχυριάσεων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρ. 6-15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Το πρόστιμο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 54§1, περ. ιε' και §2 περ. η' του ν. 4174/2013 όπως ισχύουν.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες, εκδοθείσες κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, και τούτο διότι παραλείφθηκε το στάδιο της προδικασίας που έχει θεσπιστεί με τις διατάξεις του αρ. 62§1 και 4 του ΚΦΔ. Πιο συγκεκριμένα, ενώ με το υπ αριθμ. .../31-01-2019 σημείωμα Διαπιστώσεων και με το ταυτόριθμο προσωρινό προσδιορισμό προστίμου γνωστοποιήθηκε ότι επίκειται η επιβολή προστίμου 500,00€, στη συνέχεια εκδόθηκαν οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμων που ανήλθαν στα 17.300,83€ κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 62§1,4 και 28§1 του ΚΦΔ.
2. Μη νόμιμα επιβλήθηκαν τα τρία πρώτα πρόστιμα του αρ. 54 ΚΦΔ , ήτοι οι υπ αριθμ./2019 πράξεις επιβολής προστίμου, διότι η περ. θ' του αρ. 54 §1 του ν. 4174/2013 καταργήθηκε με τη διάταξη του αρ. 3§3β' & δ' του ν. 4337/2015. Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση επί παραβάσεων για τις οποίες προβλέπονται διαδοχικά περισσότερες κυρώσεις επιβάλλεται αναδρομικά η ηπιότερη.
3. Μη νόμιμα επιβλήθηκαν τα πρόστιμα υπ' αριθμ./2019 διακεκριμένα για κάθε χρήση, διότι η διάταξη του αρ. 58^Α είναι σαφής και ορίζει ελάχιστο όριο προστίμου 250,00€ αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου υπ' αριθμ. .../2019 και/2019 θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να μεταρρυθμιστούν ως εξής: Η υπ' αριθμ. .../2019 φορ. έτους 2018, ποσού 500,00€, θα πρέπει να μεταρρυθμιστεί ώστε το πρόστιμο αυτό να αφορά το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης 4 τιμολογίων αγοράς ιδιώτη που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δηλ. για όλες αθροιστικά τις παραβάσεις του αρ. 54§1 ιε' που διαπιστώθηκαν από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο και όχι μόνο για τη χρήση έτους 2018. Η υπ' αριθμ. .../2019 ποσού 250,00€ θα πρέπει να μεταρρυθμιστεί ώστε το πρόστιμο αυτό να αφορά το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης 141 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (δηλ. ποσοστό 50% επί του ΦΠΑ και όχι κάτω των 250,00€) που διαπιστώθηκαν από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο και όχι μόνο για μη έκδοση 63 φορολογικών στοιχείων περιόδου 11/08/2016-29/01/2019.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου...».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 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 παρ. 1...».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του

φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του, θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/13: «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/13: «*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.*

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή με τις ρυθμίσεις του αρ. 28 του ΚΦΔ, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, «παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποβάλλει προκαταβολικά τις αντιρρήσεις του και να ασκήσει το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (άρθρο 20 παρ. 2 Συντ.)». Η κλήση για ακρόαση θα πρέπει να περιλαμβάνει πλήρη αναφορά της πραγματικής και νομικής βάσης της διαπιστωθείσας παράβασης, άλλως δεν καθίσταται δυνατή η υπεράσπιση των δικαιωμάτων και συμφερόντων του διοικουμένου (πρβλ. ΣτΕ 848/2007, ΔεφΑθ 1531/2010).

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, το άρθρο 28 παρ. 1, καθώς και το ειδικότερο άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης ειδικής προδικασίας, ήτοι τη σύνταξη και κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της πράξης.

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. Σάκκουλα 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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 καθιερώνει ρητώς την αιτιολογία, ως ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού προστίμου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και, κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανεπάρκειας αυτής, να είναι δυνατή

η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή, για έκδοση νέας πράξης, κατ' άρθρο 63 παρ. 6 του Ν. 4174/2013. Με τον όρο τυπικές πλημμέλειες νοούνται ουσιώδεις νομικές πλημμέλειες που ανάγονται στον τύπο και την τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της πράξης, καθιστώντας την μη νόμιμη. Τέτοια περίπτωση αποτελεί η παράβαση ουσιώδους τύπου που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης.

Επειδή εν όψει της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, ειδικότερα δε επί φορολογικών βαρών για την επιβολή των οποίων ο συνταγματικός νομοθέτης θεσπίζει καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας και προστασίας της εμπιστοσύνης, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει βεβαιότητα περί του ποσού της φορολογικής του υποχρέωσης, το μοναδικό γνωστό σ' αυτόν γεγονός είναι η κοινοποίηση σ' αυτόν των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της προσωρινής πράξεως.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ (στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε σε πλείστες όσες των περιπτώσεων αποδείξεις παροχής υπηρεσιών καθώς και τιμολόγια αγοράς

Επειδή η κλήση προς ακρόαση πραγματοποιήθηκε με το με αρ./31-01-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση σύμφωνα με τα αρ. 28 και 62 του ν. 4174/2013, αρ. 13^Α του ν. 2523/97 και αρ. 6 του ν. 2690/99, καθώς επίσης και ο υπ' αριθμ./31-10-2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου (άρθρων 62, 68 του ν. 4174/2013) με αναγραφόμενο ποσό προστίμου 500,00€ βάσει της ΠΟΛ 1112/2016.

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 & 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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογούμενος δεν έχει βεβαιότητα περί της φορολογικής του υποχρέωσης, καθότι η νομική βάση της παράβασης δεν είναι με σαφήνεια διατυπωμένη στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς η προσωρινή πράξη προσδιορισμού του προστίμου με αρ. .../2019 υπολογίστηκε λανθασμένα περιλαμβάνοντας σε ένα πρόστιμο διαφορετικές χρήσεις για τις οποίες ισχύουν διαφορετικές διατάξεις με διαφορετικές κυρώσεις (ΚΒΣ,

ΚΦΔ, ΚΦΑΣ, ΕΛΠ.) που δε δύναται να ομαδοποιηθούν σε ένα μόνο πρόστιμο. Συνεπώς το προσωρινό πρόστιμο θα έπρεπε να διασπαστεί σε επιμέρους πρόστιμα ανά χρήση και κατηγορία (πρόστιμα του αρ. 54 και πρόστιμα του 58^Α του ν. 4174/2013), όπως ακριβώς έπραξε η Δ.Ο.Υ. κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων.

Επειδή από το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων, αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι η έκδοση των οριστικών προστίμων πραγματοποιήθηκε χωρίς την έκδοση νέων προσωρινών προστίμων, ώστε να υπάρχει συμφωνία στα ποσά, στις διαπιστωθείσες παραβάσεις ανά φορολογική περίοδο και στο πλήθος των προστίμων, και ως εκ τούτου οι οριστικές πράξεις των προστίμων είναι τυπικά πλημμελείς και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του αρ. 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το αρ. 49§5 του ν. 4223/2013 και του αρ. 4§3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται σε περίπτωση τυπικής πλημμέλειας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, εν προκειμένω, τηρήθηκε πλημμελώς ο ουσιώδης τύπος της αιτιολογίας, κατά την τήρηση της προδικασίας της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, δηλαδή το στάδιο της σύνταξης και κοινοποίησης του προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, πρέπει δε να αναπεμφθεί η υπό κρίση υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της διαδικασίας που ακολουθείται πριν την έκδοση κάθε πράξης, που εκδίδεται για μη διαδικαστικές παραβάσεις, ήτοι η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων με προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, όπου αναφέρονται οι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε ο φορολογούμενος και οι κυρώσεις που επιβάλλονται. Στις συγκεκριμένες δε περιπτώσεις θα ήταν δόκιμο, μαζί με τις προσωρινές πράξεις που θα αφορούν μη διαδικαστικές παραβάσεις να κοινοποιηθούν και προσωρινές πράξεις για διαδικαστικές παραβάσεις, ώστε να απεικονισθούν όλες οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν, ανά φορολογική περίοδο που αφορούν και με τη νομική βάση που ισχύει σε κάθε περίπτωση.

Επειδή γενομένου δεκτού του ως άνω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή λόγων.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, ώστε να κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και περαιτέρω να εκδοθεί νέα οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 62 του Ν. 4174/2013.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.