



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604582

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός απόφασης: 636

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** που κατοικεί στο, ΤΚ,..... κατά : α) της υπ. αριθ./23-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 και 54Ε του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020, β) της υπ. αριθ./23-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54Ε του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, γ) της υπ. αριθ./23-10-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58^Α του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2021, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05/12/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις παραδόθηκαν μέσω ΕΛΤΑ στις 08/11/2023 (RE.....GR) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμόν/23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54 παρ.2 περ. α' του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020: α) πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν.2859/2000 και των άρ.10 παρ.3 περ.α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ και β) πρόστιμο ποσού 10.000,00€ λόγω μη τήρησης των απαιτούμενων απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.

2. Με την υπ' αριθμόν/23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54Ε του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 10.000,00 ευρώ λόγω μη τήρησης των απαιτούμενων απλογραφικών βιβλίων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ.

3. Με την υπ. αριθ. /23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ λόγω μη έκδοσης (3) Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.400,00€ (καθαρής αξίας 1.935,00€ και ΦΠΑ 465,00€) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2021 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 περ. α' του ν.4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι προκειμένου να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου η ως άνω έκθεση ελέγχου βασίστηκε αποκλειστικά στο περιεχόμενο της από 09/02/2023 επώνυμης καταγγελίας περί εργασιών που δήθεν παρείχε κατά το έτος 2020 και 2021 και όχι σε πραγματικές διαπιστώσεις κατά τον επιτόπιο έλεγχο. Ειδικότερα, αναφέρει ότι κατά τον επιτόπιο έλεγχο όπου διενήργησε η φορολογική αρχή στις 20/06/2023 στην πρώην εγκατάσταση όπου ασκούσε τη δραστηριότητα του ο προσφεύγων, ως συνεργείο αυτοκινήτων, με ημερομηνία διακοπής εργασιών την 20-07-2013, δεν προέκυψε παροχή υπηρεσιών εκ μέρους του, ούτε διαπιστώθηκε η τέλεση οποιασδήποτε παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης 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, 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, με το Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016 με Θέμα: **Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων**», αναφέρεται μεταξύ άλλων : «3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης, ή τα παραστατικά που αφορούν τη συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο, ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης, κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές). Στη συνέχεια θα ελέγχουν αν αποδόθηκαν οι επιρριπτόμενοι και παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ, Αμοιβές τρίτων, κ.λπ.) και θα αναζητούνται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής. 4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1), 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 τεκμηριώνει την διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις».

Επειδή, σύμφωνα με την από 31/08/2023 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.ΝΑΥΠΛΙΟΥ, αναφέρεται ότι υπήρξε επώνυμη καταγγελία στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων έλαβε α) το ποσό των 1.500,00€ κατά το μήνα Νοέμβριο του έτους 2020 για την αλλαγή της μηχανής και πλατώ, β) το ποσό των 600,00€ για την αγορά καπώ κατά το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2020 και το γ) ποσό των 190,00€ για την αγορά πλατώ και 110,00€ για διάφορες άλλες

εργασίες κατά το μήνα Φεβρουάριο του έτους 2021, χωρίς την έκδοση των σχετικών αποδείξεων από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης 31/08/2023 έκθεση ελέγχου, στην ενότητα II ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναφέρεται ότι: «Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της από 9-2-2023 καταγγελίας με αριθ. Πρωτ...../2023. Σύμφωνα με την ανωτέρω καταγγελία ο εν λόγω φορολογούμενος είχε πραγματοποιήσει διάφορες εργασίες στο αυτοκίνητο του καταγγέλοντος με αρ. κυκλ. χωρίς να εκδόσει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα για την αλλαγή μηχανής & πλατώ είχε καταβάλλει το ποσό των 1.500,00 € κατά το μήνα Νοέμβριο του έτους 2020, το ποσό των 600,00€ για το καπώ κατά το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2020 και το Φεβρουάριο του έτους 2021 πλήρωσε το ποσό των 190,00€ για πλατώ και 110,00€ για διάφορες άλλες εργασίες. Την προαναφερόμενη ημέρα και ώρα, στα πλαίσια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου εισήλθαμε στην επιχείρηση και αφού γνωστοποιήσαμε στον υπεύθυνο την ιδιότητά μας επιδεικνύοντας προς τούτο την εντολή ελέγχου και τις ταυτότητές μας, διαπιστώσαμε τα κάτωθι : Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε για τις ανωτέρω συναλλαγές δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία καθώς επίσης και ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών τουλάχιστον για την αναφερόμενη στην καταγγελία περίοδο, Νοέμβριο του έτους 2020 έως Φεβρουάριο του έτους 2021. Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων από τον έλεγχο καταλογίστηκαν παραβάσεις για μη έκδοση τριών φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 2.400,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου [...]. Ο ελεγχόμενος την 14-7-2023 υπέβαλλε το με αριθμό πρωτοκόλλου 18418 υπόμνημα, με το οποίο αρνείται ότι παρείχε υπηρεσίες στον καταγγέλοντα, χαρακτηρίζοντας τις καταγγελίες ψευδείς, δηλώνει ότι θα προσφύγει στα αρμόδια δικαστήρια, επιβεβαιώνει ότι δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία επειδή δεν ασκούσε επιτήδευμα. Από τον έλεγχο δεν γίνονται δεκτά τα παραπάνω, αφ' ενός διότι δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει το αντίθετο, αφ' ετέρου διότι η καταγγελία αναφέρεται σε εργασίες, ποσά, χρόνο και είναι επώνυμη».

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή δεν απέδειξε επί πραγματικών περιστατικών τη διαπίστωση των παραβάσεων κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την 20/06/2023 και ούτε παραθέτει στο σώμα αυτής ουδεμία σχετική ελεγκτική επαλήθευση στην οποία βασίστηκε για τη θεμελίωση της απόδειξης της επώνυμης καταγγελίας προκειμένου να προχωρήσει στο καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου.

Επειδή, ειδικότερα, η διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης τριών (3) ΑΠΥ συνολικής αξίας 2.400,00€ είναι αναπαισιολόγητη καθώς δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ότι ο προσφεύγων έχει λάβει χρηματική αμοιβή από την πώληση των υπό κρίση αγαθών κατά τα έτος 2020 και 2021, έτσι ώστε να θεωρείται ότι οι πράξεις, τις οποίες τέλεσε, απέβλεπαν στην απόκτηση εισοδήματος και ως εκ τούτου πράγματι ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα υπό κρίση έτη με υποχρέωση της τήρησης λογιστικών αρχείων και δήλωσης έναρξης εργασιών, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να επιβεβαιώνει τις καταγγελίες προκειμένου να καταλογίζει παραβάσεις και φόρους, να ερευνά,

να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με τεκμηριωμένα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ΚΦΔ 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 των πράξεων. Η καταγγελία εν προκειμένω αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη των υπό κρίση παραβάσεων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η από 31/08/2023 έκθεση ελέγχου καθίσταται αόριστη και ως εκ τούτου η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να τύχουν αποδοχής.

Κατόπιν αυτών,

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **05/12/2023** και με αριθ. Πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ. /23-10-2023, /23-10-2023 και /23-10-2023 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα Απόφαση:

Επί της υπ' αριθμ. /23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54 και 54^Ε του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020: ποσού 0,00 ευρώ.

Επί της υπ' αριθμ. /23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 54^Ε του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021: ποσού 0,00 ευρώ.

Επί της υπ' αριθμ. /23-10-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2021: ποσού 0,00 ευρώ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.

.