



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, **12/07/2024**

Αριθμός απόφασης: **2138**

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 **28/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ** που κατοικεί στη ΤΚ κατά της από/13-02-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για το φορολογικό έτος 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη προστίμου καθώς και την από 07/11/2023 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται την ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Επί της από **28/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις 04/03/2024 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμόν/13-02-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 28.807,70 ευρώ, λόγω υποτροπών εντός πενταετίας, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στη παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων από την εν χρήση ΦΤΜ καθαρής αξίας 61.217,36€ πλέον ΦΠΑ 14.403,85€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην από 07/11/2023 οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στις 20 Αυγούστου ημέρα της εβδομάδος Κυριακή και ώρα 20:30, υπάλληλοι του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), εισήλθαν στον χώρο του που λειτουργούσε η προσφεύγουσα στο και προέβησαν σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθώς και διαβίβαση αυτών. Κατά τον έλεγχο, διαπιστώθηκε η μη έκδοση παραστατικών εσόδων από την εν χρήση ΦΤΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας για πώληση ποτών - αναψυκτικών για τη φορολογική περίοδο 01/06/2023 έως 30/06/2023 συνολικής καθαρής αξίας 61.217,36€ πλέον ΦΠΑ 14.403,85€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του άρ. 58Α του ΚΦΔ που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για το φορολογικό έτος 2023 προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Μη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την επιβολή του προστίμου – Αναπόδεικτη και πλημμελώς αιτιολογημένη η προσβαλλόμενη πράξη.
2. Πλημμελής αιτιολογία ελλείπει σύνταξης ειδικής έκθεσης ελέγχου από την φορολογική αρχή που καταλόγισε το πρόστιμο.

Επειδή, με το Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία 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, με το Άρθρο 28 Επαρκής αιτιολογία του ΚΦΔ ορίζεται ότι:«...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, με τις διατάξεις του Άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Επαρκής αιτιολογία του ΚΦΔ ορίζεται ότι:«... 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση 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, με τις διατάξεις του Άρθρου 171 Αποδεικτική δύναμη του ν.2717/1999 ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν , εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο με Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016 Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων αναφέρεται ότι: «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, 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι 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. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της

εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αποτυγχάνει να ανταποκριθεί στο βάρος απόδειξης που φέρει σχετικά με τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και ταυτοχρόνως τυγχάνει πλημμελώς αιτιολογημένη η συνοδευτική της προσβαλλόμενης πράξεως έκθεση, καθώς ούτε από το σώμα της ίδιας της πράξεως αλλά ούτε και από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη διαπίστωση της παράβασης αλλά ούτε και από τον έλεγχο δεν προκύπτει με ποιον τρόπο ο έλεγχος υπολόγισε την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και με ποιόν τρόπο ο έλεγχος υπολόγισε το επιβληθέν πρόστιμο δια της προσβαλλόμενης πράξεως πρόστιμο ισχυριζόμενη ότι επί της πράξεως αναφέρεται παντελώς αόριστα και αναιτιολόγητα ότι: *«Επιβάλλουμε στον παραπάνω υπόχρεο πρόστιμο ίσο με είκοσι οχτώ χιλιάδες οχτακόσια επτά ευρώ και εβδομήντα λεπτά (28.807,706), λόγω υποτροπών εντός πενταετίας, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Παράβαση για την μη έκδοση παραστατικών εσόδων από την εν χρήση ΦΤΜ ή άλλου φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 61.217,366 πλέον ΦΠΑ 14.403,856, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, / 10, / 12, / 14 των Ε.Α.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 58Α παρ. 1 του Ν.4987/2022»...* *Εν προκειμένω, η Φορολογική Αρχή φαίνεται να επιβάλλει το πρόστιμο 200% επί του ΦΠΑ που διαπίστωσε ότι δήθεν οφείλεται, ήτοι ποσό ΦΠΑ 14.403,85% X 200% = 28.807,70 €, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζει ποιες είναι οι περιπτώσεις κατά τις οποίες στο παρελθόν έχουν καταλογιστεί ίδιες παραβάσεις, ώστε να τυγχάνει νόμιμη η επιβολή του εν λόγω προστίμου».*

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από την 07/11/2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν προκύπτει η **μεθοδολογία των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου** περί στοιχειοθέτησης των γεγονότων της διαπίστωσης της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για την περίοδο από 01/06/2023 έως 30/06/2023 αλλά ούτε διατυπώνεται με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία εντός της οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου με ποιον τρόπο η ελεγκτική αρχή υπολόγισε και διαπίστωσε την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και περεταίρω με ποιόν τρόπο προσδιόρισε το επιβληθέν πρόστιμο, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να προβάλλει τους ισχυρισμούς και τις εξηγήσεις της.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή για λόγους πλήρους ανυπαρξίας αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, παρέλκει η εξέταση του δεύτερου ισχυρισμού.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας, ελλιπούς ή πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου γίνονται δεκτοί.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ και την ακύρωση της από/13-02-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 58Α του ΚΦΔ που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για το φορολογικό έτος 2023 λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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.