



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25.11.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3164

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr.

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ....., κτηνίατρου, κατοίκου οδόςκατά της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

5. Την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 για το φορολογικό έτος 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜη 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' αριθ.....πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 του ν. 5104/2024 του φορολογικού έτους 2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 500,00 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 14.03.2024 έκθεσης ελέγχου ορθής εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ βάσει της οποίας επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2023 πρόστιμο 500,00 ευρώ για τη μη έκδοση μιας (1) ΑΠΥ καθαρής αξίας 44,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10,65 ήτοι συνολικής αξίας 55,00 ευρώ & μιας ΑΠΥ καθαρής αξίας 48,39 ευρώ πλέον ΦΠΑ 11,61 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 60,00 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή τη με αριθμόεντολή προληπτικού ελέγχου της Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, μετά από την με αριθμό πρωτοκόλλουεπώνυμη καταγγελία που υποβλήθηκε στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε δύο (2) ΑΠΥ συνολικής αξίας 55,00 & 60,00 ευρώ για παρασχεθείσες κτηνιατρικές υπηρεσίες προς την καταγγέλουσα, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 5, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ).

Με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, η αρμόδια ΔΟΥ Καλλιθέας εξέδωσε την υπ' αριθ./24.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 500,00 ευρώ λόγω πρώτης υποτροπής, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την 27.05.2024.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί η υπ' αριθ...../24.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2023 της της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένος ο καταλογισμός του προστίμου, καθώς ερείδεται σε αναπόδεικτη και ψευδή καταγγελία. Επικουρικά, υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας κατά τον προσδιορισμό του, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 76 του ν. 5104.

2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα

μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισήμειωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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 Διοικητή να υποβάλει 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 ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «[...] 2. [...] 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 τις διατάξεις του άρθρου 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) 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 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 τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. 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....., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή κατά την πάγια νομολογία και ειδικότερα τις υπ' αριθ.καιαποφάσεις ΣτΕ, κρίθηκε ότι η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την

πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

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. 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, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνονται τα ακόλουθα:
Στις 13.07.2023 κατατέθηκε στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Απτικής επώνυμη καταγγελία η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλουστην οποία αναφέρεται ότι η καταγγέλλουσα επισκέφθηκε στις 28.06.2023 & 05.07.2023 με ένα γατάκι την κτηνίατροκαι της κατέβαλε το ποσό των 55,00 & 60,00 ευρώ αντίστοιχα για παρασχεθείσες κτηνιατρικές υπηρεσίες, χωρίς να λάβει τις σχετικές ΑΠΥ.

Επειδή, στην από 14.03.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρονται μεταξύ άλλων οι προβαλλόμενοι λόγοι και οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας:

1ος προβαλλόμενος λόγος

«Έλλειψη αιτιολογίας των ελεγκτικών διαπιστώσεων, κατά παράβαση του αρ, 28 του Ν. 4987/2022»

Άποψη της Φορολογικής αρχής

Η Υπηρεσία μας απορρίπτει τον πιο πάνω ισχυρισμό της ελεγχόμενης καθότι τόσο στον με αρ./2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου όσο και στο με αρ./20-02-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου αποτυπώνονται πλήρως και με πλήρη βεβαιότητα οι διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα και με το άρθρο 28 του ν. 4987/2022.

2ος προβαλλόμενος λόγος

«[...]Επομένως, είναι απορίας άξιον πως ο έλεγχος κατέληξε ότι δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία με συγκεκριμένα ποσά (60 € και 55 € X 2) από την στιγμή που ειδικά στις 21.06.2023 και στις 05.07.2023 έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία με μεγαλύτερη αξία από τις αναγραφόμενες στο Σ.Δ.Ε. και άρα οι φερόμενες ως μη εκδοθείσες αποδείξεις δύναται να συμπεριλαμβάνονται στο ποσό των συνολικά εκδοθεισών. »

Άποψη της φορολογικής αρχής

Η υπηρεσία μας απορρίπτει τον πιο πάνω ισχυρισμό της ελεγχόμενης:

Επειδή, σύμφωνα με το δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ στις 05.07.2023, εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής συνολικής αξίας 80,00 € (συμπ/νου Φ.Π.Α. 24%) εντούτοις δεν εκδόθηκε καμία απόδειξη αξίας 60,00€ ή 55,00€

Επειδή παρότι, σύμφωνα με το δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ στις 21/06/2023, εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής συνολικής αξίας 89,00 € (συμπ/νου Φ.Π.Α. 24%) εντούτοις δεν εκδόθηκε καμία απόδειξη αξίας 60,00€ ή 55,00€

Επειδή σύμφωνα με την περ. α και β του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι «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 στις 05.07.2023 εκδόθηκαν οι κάτωθι αποδείξεις λιανικής:

Αριθμός απόδειφτος	Ώρα	Περιγραφή	Συνολική Αξία
1	12:07	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	15,00€
2	13:03	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	10,00€
3	13:59	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	15,00€
4	14:25	ΤΡΟΦΕΣ	40,00€

ήτοι με χρονική απόσταση η μια από την άλλη είτε μίας είτε μισής ώρας διαφοράς περίπου όπου σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του Ν. 4308/2014, συνεπάγεται ότι αφορά διαφορετικές περιπτώσεις πελατών.

Επειδή στις 21.06.2023 εκδόθηκαν οι κάτωθι αποδείξεις λιανικής:

Αριθμός απόδειξης	Ωρα	Περιγραφή	Συνολική Αξία
1	11:26	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	10,00€
2	12:10	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	44,00€
3	15:00	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	35,00€

ήτοι με χρονική απόσταση η μια από την άλλη σαράντα πέντε λεπτών περίπου όπου σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του Ν. 4308/2014, συνεπάγεται ότι αφορά διαφορετικές περιπτώσεις πελατών,

3ος προβαλλόμενος λόγος

«Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου».

Άποψη της φορολογικής αρχής

Η Υπηρεσία μας απορρίπτει τον πιο πάνω ισχυρισμό της ελεγχόμενης καθότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου βασίζονται στην έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206104.11.2022) και του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251/24-11-2014) από την ελεγχόμενη στα πλαίσια της διερεύνησης των καταγγελλόμενων με την με αρ. πρωτ.καταγγελία χωρίς να μεροληπτεί προς την μία ή την άλλη πλευρά, ήτοι της καταγγελλόμενης ή της καταγγέλλουσας».

Επειδή, στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Αναφορικά με το περιεχόμενο της σε βάρος μου καταγγελίας, την οποία εξαρχής αρνούμαι ως αναληθή, απαράδεκτη και καταχρηστική, θέτω υπόψη σας ότι βάσει των αναφερομένων ημερομηνιών στην έκθεση ελέγχου και του χρόνου υποβολής της καταγγελίας, πιθανολογώ σφόδρα ότι πρόκειται για μια συγκεκριμένη επισκέπτρια του ιατρείου μου, ονόματικάτοικο Αττικής που ασχολείται, κατά κόρον με αδέσποτες γάτες.

Με κάθε επιφύλαξη, καθώς δεν μου δόθηκε το αντίγραφο της καταγγελίας, εάν πράγματι είναι αυτή, καθώς η Φορολογική Αρχή έχει αρνηθεί την χορήγηση του ακριβούς αντιγράφου της σε βάρος μου καταγγελίας (βλ. την από 07.03.2024 απάντηση του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί σχετικής αίτησης μου), θέτω υπόψη σας ότι η ανωτέρω (εφόσον είναι αυτή η καταγγέλλουσα):

Α) στις 21/06/2023 ήρθε για στείρωση θηλυκής αδέσποτης γάτας, πλήρωσε μετρητά 35 €, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ και πήρε την ανάλογη απόδειξη.

Β) στις 28/06/2023 ήρθε για στείρωση αρσενικού αδέσποτου γάτου, πλήρωσε μετρητά 15€ με το ΦΠΑ και πήρε την ανάλογη απόδειξη. Χρέωσα μόνο τα φάρμακα, ήτοι δεν πήρα αμοιβή, επειδή ήταν αδέσποτο και επειδή είναι πολύ πιο απλή και γρήγορη η στείρωση αρσενικού.

Γ) στις 05/07/2023 έφερε μια πολύ άρρωστη γάτα, την άφησε στο κτηνιατρείο και έφυγε, δίχως να μου δώσει καμία οδηγία για το τι πρέπει να πράξω από εκεί κι έπειτα. Παρά τις αφילוκερδείς προσπάθειές μου και των υπαλλήλων του κτηνιατρείου, η γάτα δυστυχώς πέθανε.

Όταν μερικές μέρες μετά το άτυχο αυτό συμβάν, εκλήθη η ανωτέρω στο τηλέφωνο, ώστε να της γνωστοποιηθεί το γεγονός και να περισυλλέξει το πτώμα του ζώου, άρχισε να βρίζει αισχρά και να απειλεί εμένα και την συνάδελφο κτηνίατρο. Μάλιστα, έκανε τουλάχιστον τρεις υβριστικές κλήσεις σε τρία διαφορετικά άτομα, παρά τις προσπάθειές μας να της εξηγήσουμε το τι είχε συμβεί. Εν τέλει, δεν ήρθε ποτέ να πάρει την γάτα που η ίδια είχε φέρει στο κτηνιατρείο και αναγκάστηκα να την στείλω για αποτέφρωση στις 08/07/2023, πληρώνοντας τα έξοδα της, όπως αποδεικνύεται από την απόδειξη παραλαβής της γάτας από την εταιρεία αποτέφρωσης! Άρα, μου οφείλει το κόστος της αποτέφρωσης (55,00 €) με το οποίο επιβαρύνθηκα προσωπικά, αν και δεν είχα καμία υποχρέωση προς τούτο.

Για όλες τις υπηρεσίες, που παρείχα, εξέδωσα τις αντίστοιχες αποδείξεις προς την καταγγέλλουσα (αν πράγματι είναι αυτή), που συμπεριελάμβαναν την αξία της κάθε επίσκεψης και την χορήγηση των φαρμάκων, εκτός της 28/6/2023 που δεν χρεώθηκε καμία αμοιβή, καθώς η καταγγέλλουσα ζήτησε να χορηγηθούν μόνο φάρμακα στο άρρωστο ζώο, αξίας 15€, για τα οποία εκδόθηκε ΑΛΠ από την ταμειακή μηχανή της επιχείρησης. Η εν λόγω ΑΛΠ απεικονίζεται και στην από 14.3.2024 έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής- βλ. σελ. 3 - και ταυτίζεται από πλευράς χρόνου με τα αναφερόμενα στην καταγγελία (... καθώς και την προπερασμένη Τετάρτη και ώρα 13:00 περίπου), ωστόσο η εν λόγω καταγγελία ως προς το ότι δεν εκδόθηκε απόδειξη 60 € είναι παντελώς ψευδής.

Για τις δυο αποδείξεις με αξίες 55,00 ευρώ και 60,00 ευρώ έκαστης συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. 24%, ήτοι συνολικής αξίας 115,00 ευρώ (καθαρή αξία 92,74 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 22,26 €) για τις οποίες κάνει λόγο ο έλεγχος, ουδεμία απολύτως υποχρέωση είχα κατά νόμο να εκδώσω. Και τούτο διότι, στις 28/06/2023 παρείχα δωρεάν την υπηρεσία της στείρωσης αρσενικού αδέσποτου γάτου, εκδίδοντας φορολογικό στοιχείο αξίας 15 € για τα φάρμακα που χορηγήθηκαν στο ζώο (βλ ανωτέρω). Επομένως, αν διέπραξα παράβαση, αυτή συνίσταται στο ότι δεν εξέδωσα ΑΠΥ με μηδενικό ποσό.

Στις 05/07/2023, όπως επιβεβαιώνεται από την ίδια την έκθεση ελέγχου, έχω εκδώσει 3 ΑΠΥ 10€, 44€ και 35€ αντίστοιχα. Μια εξ αυτών, αντιστοιχεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην ετοιμοθάνατη γάτα, λόγω δε παρόδου περίπου ενός (1) από το συμβάν, είναι απολύτως αδύνατον να μπορώ να ταυτοποιήσω ποια εξ αυτών αντιστοιχεί στην παρασχεθείσα υπηρεσία. Σε καμία δε περίπτωση, τα ποσά των 55,00 ευρώ και 60,00 ευρώ που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου και προφανώς στην καταγγελία που τέθηκε υπόψη του ελέγχου, δεν αντικρίζουν παρασχεθείσες υπηρεσίες προς την καταγγέλλουσα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος κατέληξε σε πόρισμα βασιζόμενος σε μη τεκμηριωμένα συμπεράσματα για τη θεμελίωση της κρίσης του στον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης και επιπρόσθετα δεν παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα που καταδεικνύουν την τέλεση της επίμαχης παράβασης όπως όφειλε σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ. (βλ. ΔΕΔ 489/2021, 95/2022 – ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προστίμου, άρθρου 57 §6 Ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, πρέπει να ακυρωθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα 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 για ανακριβή έκδοση φορολογικού παραστατικού εν προκειμένω, αποτελεί στοιχείο προς διερεύνηση και όχι απόδειξη της υπό κρίση παράβασης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στη με ημερομηνία θεώρησης 14.03.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος με τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καθώς δεν αποτυπώνονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που άγουν στο πόρισμα της μη έκδοσης αυτών, κατά παράβαση των άρθρων 8, 12, και 13 του ν. 4308/2014, το οποίο πόρισμα καθίσταται έωλο.

Επειδή, ο έλεγχος στηρίχθηκε μόνο στα αναφερόμενα στην επώνυμη καταγγελία χωρίς να διαπιστώνεται αυτή από κάποιο άλλο στοιχείο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 14.03.2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, επιπλέον, από 12.12.2012 και εντεύθεν ο καταναλωτής δεν υποχρεούται να καταβάλει αντίτιμο εάν δεν λάβει το νόμιμο παραστατικό στοιχείο, όπως αυτό ορίζεται στις οικείες διατάξεις (Αγορανομική Διάταξη αριθ. 4/28.11.2012).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου....., ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου φυσικού προσώπου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2023

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 με αρ.0,00 ευρώ.

Ποσό καταλογισμού: 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.