



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 16.02.23
Αριθμός Απόφ. 461

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31.10.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.** κατοίκου Μεγαλόπολης, επί της οδού αριθμός, ΤΚ:..... κατά των :

1) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2017-31/12/2017) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

2) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2018-31/12/2018) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

3) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2019-31/12/2019) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

4) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2020-31/12/2020) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

5) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2021 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2021-31/12/2021) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα μ' αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, καθώς και την από 15.09.22 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/14 & 4174/13 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται την ακύρωση.

6. Τις απόψεις της της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα με δεδομένο ότι η κοινοποίησή των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε με το υπ' αριθ' πρωτ. /28.09.22 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ που απεστάλη στην προσφεύγουσα την 28.09.22 με συστημένη επιστολή (RE GR) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ στις 02/02/2021 διενήργησε μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο - έρευνα στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών Γραφείο Τελετών και διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα αν και είχε ολοκληρώσει παροχή υπηρεσιών κηδείας, σε έξι (6) πελάτες της, είχε εκδώσει κατά το φορολογικό έτος 2019 πέντε (5) αντίστοιχες ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ως προς την αξία με συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία ποσού 510,00 €, και κατά το φορολογικό έτος 2020 μία (1) ανακριβή απόδειξη παροχής υπηρεσιών ως προς την αξία με αποκρυσταλλωμένη αξία ποσού 50,00 €.

Στην συνέχεια η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε την υπ' αριθ'/242324/ 03/02/2021 Εντολή ελέγχου, στα πλαίσια του οποίου με την από/02-02-2021 Πρόσκληση ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι

- Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία) αναλυτικά για την περίοδο 01/01/2016 έως 02/02/2021.
- Τα παραστατικά δαπανών που έχουν γίνει με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη και έχουν καταχωρηθεί στις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.
- Τα παραστατικά εξόφλησης των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών για συναλλαγές άνω των 500 €.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο συγκεκριμένο αίτημα της Φορολογικής Αρχής .

Μετά το πέρας των ελεγκτικών διαπιστώσεων η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ συνέταξε την από 15.09.22 Έκθεση ελέγχου με την οποία καταλογίσθηκαν ανά φορολογικό έτος παραβάσεις για είσπραξη από τους λήπτες (ιδιώτες - αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) για φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00 €) , των αντίστοιχων αμοιβών χωρίς την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού, όπως προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 και επιβλήθηκαν πρόστιμα όπως αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Φορολογικό έτος	αριθμός ΑΠΥ	Αριθμός ΠΕΠ	Επιβληθέν πρόστιμο
1	2017	.....	...../23.09.22	1.000,00 €
2	2018	.....	...../23.09.22	600,00 €
3	2019	.....	...../23.09.22	900,00 €
4	2020	.....	...../23.09.22	3100,00 €
5	2021	.....	...../23.09.22	200,00 €

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις οι οποίες χαρακτηρίζονται από ουσιαστική και νόμιμη αβασιμότητα καθώς και από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας .
- 2) Η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις κατά παράβαση της αρχής της καλόπιστης και χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας, που πρέπει να διέπουν τη δράση της φορολογικής αρχής, καθώς και λόγω της αντίθεσής τους με την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 69 Ν.4446/2016, ΦΕΚ Α 240/22.12.2016, ορίζεται ότι:

«3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων

πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι

περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά...».

Επειδή, με τις διατάξεις της περιπτ. ιζ' της παραγρ. 1 και της περιπτ. θ της παραγρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α 58).».

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης ιζ της παραγράφου 1.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» ορίζεται ότι:

Ι. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

.....

Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017, ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του

άρθρου 20 του ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη-αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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.

.....

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

4.

Επειδή η Φορολογική Αρχή καταλόγισε ανά φορολογικό έτος παραβάσεις για είσπραξη από τους λήπτες (ιδιώτες - αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών) για φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας άνω των πεντακοσίων (500,00 €) , των αντίστοιχων αμοιβών χωρίς την χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού, όπως προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 και επέβαλε πρόστιμα όπως αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

α/α	Φορολογικό έτος	αριθμός ΑΠΥ	Αριθμός ΠΕΠ	Επιβληθέν πρόστιμο
1	2017	.....	...../23.09.22	1.000,00 €
2	2018	....	...../23.09.22	600,00 €
3	2019	....	...../23.09.22	900,00 €
4	2020	....	...../23.09.22	3100,00 €
5	2021	.....	...../23.09.22	200,00 €

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις οι οποίες χαρακτηρίζονται από ουσιαστική και νόμιμη αβασιμότητα καθώς και από έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας .

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

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».

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

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 ποινή 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. Σύμφωνη 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, η έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου στηρίχθηκαν στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην έκθεση ελέγχου, γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλονται τα προβλεπόμενα πρόστιμα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αναιτιολόγητες πράξεις δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις κατά παράβαση της αρχής της καλόπιστης και χρηστής διοίκησης και της αρχής της επιείκειας, που πρέπει να διέπουν τη δράση της φορολογικής αρχής, καθώς και λόγω της αντίθεσής τους με την αρχή της αναλογικότητας.

Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού η προσφεύγουσα στην υπό κρίση προσφυγή αναφέρει ότι από τα πενήντα οκτώ (58) φορολογικά στοιχεία (εκδοθείσες από αυτήν Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας εκάστης πεντακοσίων (500,00) € και άνω, που δεν εξοφλήθηκαν αποκλειστικά με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής και καταλογίσθηκαν από την Φορολογική Αρχή γι' αυτά αντίστοιχες παραβάσεις, σε είκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία από τα ανωτέρω πενήντα οκτώ (58) δεν υφίσταται παράβαση της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 20 ν. 3842/2010 διότι σε εκάστη αυτών δεν υφίσταται συναλλαγή με μετρητά αλλά λάθος του λήπτη αγοραστή των υπηρεσιών του προσφεύγοντος κατά την εξόφληση από τον πελάτη (ως υπόχρεο) του οφειλόμενου στον προσφεύγοντα αναγραφόμενου στο φορολογικό στοιχείο ποσού επειδή έκαστος πελάτης, ως λήπτης των υπηρεσιών του προσφεύγοντος και όχι η ίδια η προσφεύγουσα, ως παρέχουσα τις υπηρεσίες) κατέβαλε εσφαλμένο ποσό για λόγους που ανάγονται στον πελάτη (είτε συνήθως επειδή θεώρησε αυτονόητη {και βέβαια επωφελή γι' αυτόν} τη στρογγυλοποίηση-μείωση του ποσού, είτε επειδή αντιλήφθηκε εσφαλμένα το οφειλόμενο ποσό είτε ακόμη επειδή πληκτρολόγησε εσφαλμένα το οφειλόμενο ποσό κατά την ηλεκτρονική πληρωμή).

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από την Φορολογική Αρχή, και ειδικότερα μετά την κοινοποίηση σ' αυτήν του υπ' αριθ'/29.06.22 σημειώματος διαπιστώσεων και του υπ' αριθ'/29.06.22 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προσκόμισε το από 16.08.22 υπόμνημα με το οποίο εξέθεσε τις ως άνω απόψεις, πλήν όμως δεν συμπεριέλαβε σ' αυτό στοιχεία που θα αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς αυτής σχετικά με την μη ολική εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του παραγράφου 3 του

άρθρου 20 ν. 3842/2010 ,ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε τέτοια στοιχεία πού θα αποδείκνυαν τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς αυτής.

Επειδή, η επικαλούμενη «αναλογικότητα» μεταξύ της διοικητικής κύρωσης και των διαπραχθεισών παραβάσεων, είναι προφανώς αβάσιμη διότι τέτοια σχέση «αναλογικότητας» δεν καθορίζεται από τις διατάξεις. Είναι γνωστό δε ότι στο φορολογικό δίκαιο οι διατάξεις ερμηνεύονται «γραμματικά» και όχι «αναλογικά». Τα επιβαλλόμενα μέτρα έχουν απολύτως αυστηρό χαρακτήρα και η Διοίκηση προβαίνει σε διαπιστωτικού χαρακτήρα αποτίμηση των πραγματικών περιστατικών και υπαγωγή τους στον κανόνα δικαίου πριν την εφαρμογή των διατάξεων. Είναι προφανές δε ότι με βάση τα προαναφερθέντα, τα μέτρα που λαμβάνονται από την Διοίκηση, προληπτικά και όχι κατασταλτικά, είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, χωρίς τα επερχόμενα μειονεκτήματα να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (σχετ. ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 4050/90, ΣτΕ 3112/90, ΣτΕ 2775/89).

Επειδή, η ισχύουσα νομοθετική διάταξη με την κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017), δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο, ούτε η κύρωση υπερακοντίζει το σκοπό του νόμου που αποβλέπει, πέραν της ικανοποίησης του Δημοσίου με την είσπραξη των διαφυγόντων δασμών και λοιπών φόρων και τελών, στον κολασμό του παραβάτη, ως και στην αποτροπή από την διάπραξη στο μέλλον παρομοίων παραβάσεων (ΣτΕ 3005/2007, 1217/2006 7μ., πρβλ. 990/2004 Ολομ.), τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-09-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, (Α' Υποδιεύθυνσης προληπτικών ελέγχων Τρίπολης), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 31.10.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφαούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση των :**

- 1) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2017-31/12/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.
- 2) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2018-31/12/2018) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

- 3) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2019-31/12/2019) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.
- 4) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2020-31/12/2020) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.
- 5) Με αριθμό/23.09.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2021 (Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2021-31/12/2021) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα μ' αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2017 έως 31/12/2017 (Αριθμ. Πράξης/22)
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: 10 Χ 100,00 € = 1.000,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2018 έως 31/12/2018 (Αριθμ. Πράξης/22)
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: 6 Χ 100,00 € = 600,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2019 έως 31/12/2019 (Αριθμ. Πράξης/22)
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: 9 Χ 100,00 € = 900,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2020 έως 31/12/2020 (Αριθμ. Πράξης/22)
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: 31 Χ 100,00 € = 3.100,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2021 έως 31/12/2021 (Αριθμ. Πράξης/22)
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ: 2 Χ 100,00 € = 200,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.