



Καλλιθέα, 05/07/2023
Αριθμός απόφασης: 824

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τουκατόικουκατά α) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης παρ. 8 του άρθρου 13^Α, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και β) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4987/2022, φορολογικού

έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, 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' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης παραγράφου 8, του άρθρου 13Α του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική κύρωση ίση με 1.500,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022, επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων σε είκοσι τρείς (23) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.150,00€ (23 X 50,00€) πλέον Φ.Π.Α. 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Για τις ανωτέρω παραβάσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, επιβάλλεται ειδική χρηματική κύρωση-πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13Α §8 του ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1074/2017 και ΠΟΛ. 1102/2017, το οποίο προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.500,00 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Ελέγχου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης εφαρμογής διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 13Α του Ν.2523/1997 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022, επειδή κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε την διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων σε είκοσι τρείς (23) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.150,00€ (23 X 50,00€) πλέον Φ.Π.Α. (24%) 276,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Για την ανωτέρω παράβαση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από κάθε μη εκδοθέν στοιχείο ή που δεν αποδόθηκε το οποίο δεν μπορεί να είναι

κατώτερο αθροιστικά των 250,00 ευρώ, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν.4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, και
- Παράβαση ουσιαστικού νόμου.
 - Νόμιμο το δικαίωμά του σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.2859/2000, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το άρθρο 6 παράγραφος 4.11 του Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών Φοροτεχνικών να παρέχει δωρεάν υπηρεσίες στο πλαίσιο της αυτοπαράδοσης και να εκδίδει μηδενικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών.

Ως προς την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης, του άρθρου 13Α παραγρ. 8 του ν.2523/1997.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01/01/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει ...

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος

δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997, περί αναστολής λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων και επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης, ορίζεται ότι:

«1. Εφόσον, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η μη έκδοση ή η κατά την έννοια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ανακριβής έκδοση πλέον των δέκα (10) προβλεπόμενων παραστατικών πώλησης, ή, ανεξαρτήτως του πλήθους, η αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό πώλησης ή αυτό εκδόθηκε ανακριβώς υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, αναστέλλεται άμεσα για σαράντα οκτώ (48) ώρες, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος. Εάν, εντός του ίδιου ή του επόμενου φορολογικού έτους από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων διαπιστωθεί εκ νέου, από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση τουλάχιστον τριών (3) παραστατικών πώλησης, ανεξαρτήτως αξίας αυτών, στην ίδια ή σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για ενενήντα έξι (96) ώρες. Σε κάθε επόμενη διαπίστωση από τον ίδιο μερικό επιτόπιο έλεγχο των παραβάσεων του προηγούμενου εδαφίου εντός δύο (2) φορολογικών ετών από τη διαπίστωσή τους σε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου, η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης στην οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος αναστέλλεται αμελλητί για δέκα (10) ημέρες. ...

8. Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζομένων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής:
α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Με την επιφύλαξη των οριζομένων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4174/2013 (Α' 170).

9. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997.

11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013 ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκηση της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών».

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η εκδίκαση της διαφοράς που προκύπτει από την εφαρμογή του άρθρου 13 και 13Α του ν. 2523/1997, κατ' εξαίρεση, ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου της έδρας της επιχείρησης και δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13Α του ν.2523/1997, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ είναι απορριπτέα ως απαραδέκτως ασκηθείσα.

Ως προς την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παραγρ.1 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ. 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του Κ.Φ.Δ. 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.

2. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ. 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 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του 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 παραγρ.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 στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο 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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο

αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» 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. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραγρ. 4.11 του άρθρου 6 του Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών (ΦΕΚ Β' 3314/24-12-2013), προβλέπεται ότι:

«4.11. Να μη δέχεται να προσφέρει υπηρεσίες με αμοιβή ή δωρεάν, σε επαγγελματίες, εταιρείες και ιδιώτες, αν δεν υπάρχει μεταξύ τους υπαλληλική σχέση με όλες τις προϋποθέσεις που ορίζει η εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία ή σύμβαση ανεξάρτητων υπηρεσιών, με την έκδοση του προβλεπόμενου στοιχείου του Κ.Φ.Α.Σ και η οποία προϋποθέτει έναρξη εργασιών σε Δ.Ο.Υ. Εξαιρετικώς, επιτρέπεται η παροχή υπηρεσιών, χωρίς τον ως άνω περιορισμό προς σύζυγο ή προς συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι του τρίτου βαθμού, καθώς και προς Λογιστή Φοροτεχνικό ή συνταξιούχο Λογιστή Φοροτεχνικό, εφόσον πρόκειται για προσωπική τους υπόθεση».

Επειδή, σύμφωνα με την παραγρ. 1 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 51 παραγρ. 1 του ν.4410/ 3-8-2016, ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...»

Επειδή, στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται τα κάτωθι:

«III. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ:

Την, ημέρα Παρασκευή και ώρα 12:00μμ, οι προαναφερόμενοι υπάλληλοι διενεργώντας έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με την

ανωτέρω εντολή, εισήλθαμε στον εσωτερικό χώρο της οντότητας, γνωστοποιήσαμε την ιδιότητά μας και τον σκοπό του ελέγχου στον υπεύθυνο της επιχείρησης κ. Στη συνέχεια ζητήσαμε το Βιβλίο Εσόδων, την κατάσταση πελατών και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για το φορολογικό έτος 2019 για να διενεργηθεί αντιπαραβολικός έλεγχος.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί είκοσι έξι (26) Τ.Π.Υ μηδενικής αξίας στη χρήση 2019 εκ των οποίων:

- α) είκοσι τρία (23) αφορούσαν διάφορες οντότητες (φυσικά & νομικά πρόσωπα)
- β) δύο (2) αφορούσαν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ένα (1) νομικό πρόσωπο στο οποίο συμμετείχε ο ελεγχόμενος για τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτά. [...]

Στη συνέχεια ο έλεγχος με την με αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης προέβη σε κατάσχεση :

1. Βιβλίο Εσόδων χρήσεως 2019 δικής μας αρίθμησης από το Νο 1-7.
2. Είκοσι τρία (23) Τ.Π.Υ μηδενικής αξίας χρήσεως 2019 δικής μας αρίθμησης από το Νο 1-23.
3. Ονομαστική κατάσταση από το λογιστικό πρόγραμμα εσόδων χρήσεως 2019 δικής μας αρίθμησης από το Νο 1-6.

Αντίγραφο της ανωτέρω έκθεσης κατάσχεσης επιδόθηκε στον κ. υπεύθυνο της επιχείρησης. Για την υπ' αριθ. ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς Ακρόαση.

Από την επιτόπια επεξεργασία των κατασχεθέντων με την υπ' αριθ. ΕΚΘΕΣΗ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ διαπιστώθηκε ότι ελεγχόμενη επιχείρηση είχε εκδώσει ανακριβώς για το φορολογικό έτος 2019, για παρεχόμενες υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων, σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 1.150,00€ (50,00 X 23) πλέον ΦΠΑ 24% 276,00€ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

Σημείωση: το ποσό της ανακρίβειας καθορίστηκε από το ελάχιστο ποσό αμοιβής των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης οντότητας όπως αποτυπώνονται τόσο από τα κατασχεθέντα στους στίχους 1 & 3 με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης όσο και στη συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων (Μ.Υ.Φ.)

Στον πίνακα που ακολουθεί παραθέτουμε αναλυτικά τα στοιχεία:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Α/Α	Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	Τ.Π.Υ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
2	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
3	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	Τ.Π.Υ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
4	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
5	50,00 €	12,00€	.....	_ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
6	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
7	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
8	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
9	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
10	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
11	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
12	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
13	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
14	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
15	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
16	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
17	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
18	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
19	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
20	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
21	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
22	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
23	50,00 €	12,00 €	.....	ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ
		ΣΥΝΟΛΑ	1.150,00€	276,00 €		

.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν αποδείχτηκε ότι συντρέχουν από την πλευρά του προσφεύγοντος οι προϋποθέσεις για δωρεάν παροχή υπηρεσιών, όπως ισχυρίστηκε. Ειδικότερα, στα κατασχεθέντα από τον έλεγχο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αναφέρεται η ένδειξη «ΠΡΟΣΦΕΡΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ», χωρίς να υπάρχει εξειδίκευση συγκεκριμένων λογιστικών υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να προκύψει το ακριβές περιεχόμενο των τιμολογούμενων λογιστικών υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω παραγρ. 4.11 του άρθρου 6 του Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών προβλέπεται η δωρεάν παροχή υπηρεσιών ως εξαίρεση, καθώς ο κανόνας είναι ότι ο λογιστής δεν προσφέρει δωρεάν τις υπηρεσίες του. Περαιτέρω, από το γράμμα της ανωτέρω διάταξης, ουδόλως συνάγεται ότι είναι επιτρεπτή η δωρεάν παροχή υπηρεσιών λογιστή σε

συγγενή εξ αίματος ή εξ αγχιστείας πέραν του τρίτου βαθμού ή σε μη συγγενή. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 4.11 του άρθρου 6 του Κώδικα Δεοντολογίας Λογιστών είναι στενώς ερμηνευτέα επειδή καθιερώνει εξαίρεση.

Επομένως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι ο Κώδικας Δεοντολογίας Λογιστών πρέπει να ερμηνεύεται με ευρύτητα ως προς την περίπτωση της δωρεάν παροχής υπηρεσιών, δεν ευσταθούν, ενώ δεν υποστηρίζονται ούτε από το γράμμα αλλά ούτε και από το πνεύμα της εν λόγω διάταξης.

Επειδή, η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη έχει πλήρη, σαφή και νόμιμη αιτιολογία, καθώς η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, περιλαμβάνει τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις όσο και τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίχτηκε ο έλεγχος.

Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή του ήτοι: α) την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, και β) την **απόρριψη** αυτής ως **απαράδεκτης**, όσον αφορά την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του Άρθρου 13Α ν.2523/1997,φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2022

Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Καταλογιζόμενο ποσό : **250,00 ευρώ.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του 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.