



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 866



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **03-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου , κατά της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο : 01/01/2022-09/09/2022 και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5.Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00€** για τη φορολογική περίοδο : 01/01/2022-09/09/2022. Το πρόστιμο αφορά την μη έκδοση μίας (1) απόδειξης παροχής υπηρεσιών, για παροχή υπηρεσιών σωματικής ευεξίας σε έναν πελάτη, συνολικής καθαρής αξίας 161,29€ πλέον ΦΠΑ 38,71€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 του Ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. , που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν. 4987/22, ήτοι: **250,00€** (38,71X 50%= 19,35€, ποσό προστίμου ΦΠΑ μικρότερο από 250,00€ , εφαρμογή του ελάχιστου ποσού για απλογραφικά βιβλία , ήτοι :250,00€).

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «Άλλο λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού εκτός καταστημάτων, υπαίθρων πάγκων ή αγορών». Αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. επώνυμη Υπεύθυνη Δήλωση – Καταγγελία, η οποία αφορά καταγγελία μη έκδοσης απόδειξης συνολικής αξίας 200,00€ για υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα επιχείρηση σε φορολογούμενο στις 20.04.2022. Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στις 09.09.2022. Οι ελεγκτές κατά την είσοδο τους στην επιχείρηση και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητα τους στον υπεύθυνο της επιχείρησης,, επέδωσαν σε αυτόν, την με αρ. πρόσκληση του άρ. 14 του ΚΦΔ, όπως

ίσχυε, για προσκόμιση εντός 5 ημερών όλων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων μηνός Απριλίου 2022 και αφού τους προσκομίστηκαν όλα τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία εντός της ορισθείσας προθεσμίας και έχοντας υπόψη τις διατάξεις του ν.4174/2013, του ν.4308/14 και του ν. 2859/00 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: δεν είχε εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 200,00€ έως τις 20/04/2022 που διενεργήθηκε η εξόφληση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή το με αρ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο συνημμένος σε αυτό με αρ. Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, επί του οποίου υπέβαλε τις με αρ. έγγραφες απόψεις του.

Οι εν λόγω απόψεις δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, οπότε συντάχθηκε η από 25.11.2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014, ν. 2859/2000 και του ν. 4987/2022 και εκδόθηκε η με αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 58Α του ΚΦΔ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επικαλούμενος ότι :

-Δεν προέβη στην τέλεση της αποδιδόμενης παράβασης περί μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών και ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, ουδόλως απέδειξε ότι δήθεν εισέπραξε χρηματικό ποσό χωρίς να έχει εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο.

-Σε ό,τι αφορά τη δήθεν καταγγελία ουδέποτε του γνωστοποιήθηκε το ονοματεπώνυμο του καταγγέλλοντος, ώστε να μπορέσει να βρει το αντίστοιχο παραστατικό και να το προσκομίσει.

-Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα κατά τον επιτόπιο έλεγχο, αλλά ούτε και εάν η απόδειξη, η οποία δήθεν δεν εκδόθηκε αναζητήθηκε από τους ελεγκτές.

-Κανένας πελάτης δεν θα πλήρωνε το ποσό των 200,00€ χωρίς να απαιτήσει το νόμιμο παραστατικό.

-Το γεγονός ότι ο καταγγέλλων ισχυρίζεται ότι πλήρωσε για παρεχόμενες υπηρεσίες στις 20.04.2022, αλλά κατήγγειλε τη μη έκδοση απόδειξης στις 26.04.2022 υποδηλώνει κακοβουλία εκ μέρους του.

-Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι εισέπραξε ο προσφεύγων το επίμαχο χρηματικό ποσό ως αμοιβή για παροχή υπηρεσιών, δεδομένου ότι δεν προκύπτει οποιοσδήποτε συσχετισμός και ταυτοποίηση με συγκεκριμένους πελάτες και αντίστοιχες συναλλαγές, ενώ αντίθετα ο ίδιος προσκομίζει κατάσταση πελατών και βιβλίο ραντεβού, από τα οποία αποδεικνύεται ότι στις 20.04.2022 εκδόθηκαν όλα τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά και συγκεκριμένα εκδόθηκε και απόδειξη ύψους 200,00€.

-Στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης δεν περιέχεται σαφής και ειδική αιτιολογία, με αποτέλεσμα αυτή να είναι τυπικά πλημμελής.

Επειδή, στο **άρθρο 23** του Κ.Φ.Δ. «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» , ορίζεται: «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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) ... β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13§1** του ΚΦΔ: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή στο **άρθρο 58Α** του Κ.Φ.Δ. ορίζεται : «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, με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) ... 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. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12** του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «**Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**» 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** του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) «**Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**» 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, στο **άρθρο 24** του Κ.Φ.Δ. «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία», ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα.2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών..... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62** του ΚΦΔ : «1.....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.»

Επειδή, στο **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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 παρ. 1 και 2** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 το **άρθρο 28** παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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, στις παρ. 1 και 4 του **άρθρου 171** του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

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. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το

σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 25.11.2022 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014, 2859/2000 και 4987/2022, κατόπιν μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., μετά από έγγραφη πληροφόρηση από φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με την καταγγελία του φερόμενου πελάτη της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο καταγγέλλων εξόφλησε ολοσχερώς τις συνεχείς παρεχόμενες υπηρεσίες στις 20.04.2022 καταβάλλοντας συνολικά το ποσό των 200,00€, χωρίς να λάβει το απαραίτητο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων σε ηλεκτρονική μορφή φορολογικών στοιχείων εσόδων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ήτοι αρχεία ημερήσιων συνόλων συναλλαγών - Ζ- καθώς και κάθε συναλλαγής ξεχωριστά για όλο τον Απρίλιο του 2022, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει εκδοθεί απόδειξη παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 200,00€ έως τις 20/04/2022 που κατά τα καταγγελλόμενα έλαβε χώρα η εξόφληση των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Επειδή, η παράβαση εάν υφίσταται, θα πρέπει η καταγγελία να συνοδεύεται και από άλλα στοιχεία όπως : απόδειξη ότι όντως έχει παραγματοποιηθεί η παροχή, αντίγραφο με τα ραντεβού ώστε να αποδεικνύεται ότι ο καταγγέλλων είχε ραντεβού στις 20.04.2022, στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ο καταγγέλλων ανήκει στο πελατολόγιο του προσφεύγοντος κτλ.

Εφόσον η φορολογική αρχή δεν δύναται να επαληθεύσει κατά τρόπο σαφή και μη επιδεχόμενο αμφιβολίας, τα στοιχεία που περιέχονται στην καταγγελία, δεν στοιχειοθετείται η αντικειμενική υπόσταση της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα παράβασης μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**

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

Πράξη Επιβολής Προστίμου υπ' αριθμ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.