



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **09/10/2017**

Αριθμός απόφασης: **5443**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με έδρα κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της στο Ηράκλειο Κρήτης, οδός, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. /23.3.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης (ημερομηνία κοινοποίησης 12.4.2017, σύμφωνα με το σχετικό απόσπασμα από τα πληροφοριακά συστήματα των ΕΛ.ΤΑ. για το αντικείμενο με κωδικό RE.....GR (αριθμός συστημένης επιστολής που αναγράφεται στο προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της προσβαλλόμενης πράξης), εκτύπωση του οποίου (αποσπάσματος) περιλαμβάνεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23.3.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 09.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η 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' αριθμ. πρωτ. /23.3.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 500,00 € λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα λόγω μη έκδοσης στις 04.02.2017 μίας απόδειξης λιανικών συναλλαγών συνολικής αξίας 21,00 € (αξία συναλλαγής 16,94 € πλέον αξίας ΦΠΑ 4,06 €), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Παράβαση αρχής αναλογικότητας.
- 2.) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Μη μνεία των λόγων, για τους οποίους δεν ελήφθη υπόψη το υπ' αριθμ. πρωτ. /24.2.2017 υπόμνημά της.
- 3.) Ουσία αβάσιμη η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διάπραξης της διαπιστωθείσας από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης παράβασης (04.02.2017): *«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου [...] για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο [...]. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, [...] των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. [...].»*

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «*Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικάως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως. Η απόφασις δέον να εκδοθή δημοσία, η είσοδος όμως εις την αίθουσαν των συνεδριάσεων δύναται να απαγορευθή εις τον τύπον και το κοινόν καθ' όλην ή μέρος της διαρκείας της δίκης προς το συμφέρον της ηθικής, της δημοσίας τάξεως ή της εθνικής ασφαλείας εν δημοκρατική κοινωνία, όταν τούτο ενδείκνυται υπό των συμφερόντων των ανηλίκων ή της ιδιωτικής ζωής των διαδίκων, ή εν τω κρινομένω υπό του Δικαστηρίου ως απολύτως αναγκαίου μέτρω, όταν υπό ειδικάς συνθήκας η δημοσιότης θα ηδύνατο να παραβιάση τα συμφέροντα της δικαιοσύνης.*»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, **πρώτον**, το επιβληθέν πρόστιμο είναι προφανώς δυσανάλογο της υποτιθέμενης παράβασης, κατά παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας, για το λόγο αυτό, αν υποτεθεί ότι στοιχειοθετείται η εν λόγω παράβαση, θα πρέπει αυτό (το πρόστιμο) να περιοριστεί στο προσήκον μέτρο και συγκεκριμένα να προσδιοριστεί αναλογικά με την παράβαση, καθώς η αξία του ΦΠΑ που δήθεν δεν αποδόθηκε ανέρχεται μόλις στο ποσό των 4,06 €. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή, στο οποίο φαίνεται να αφορούν, καθ' ερμηνεία τους, οι προβαλλόμενοι με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω προστίμου) με τη διαπιστωθείσα παράβαση, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στο διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου

(δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας' πάγια νομολογία). Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε **α)** ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στην προσφεύγουσα, καθώς γενικά όλα τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 και επιβαλλόμενα με αυτήν πρόστιμα στις περιπτώσεις μη έκδοσης του προβλεπόμενου από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ στοχεύουν στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη απόδοσης του οφειλόμενου για τις πράξεις αυτές ΦΠΑ και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων στο πεδίο του ΦΠΑ, δεδομένου του κοινοτικού χαρακτήρα του ΦΠΑ και της ανάγκης διασφάλισης των σχετικών δημοσίων εσόδων (πρβλ. τη σχετική Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 3 παρ. 8 ν. 4337/2015), ούτε **β)** ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **σε σύγκριση με το ύψος του μη αποδοθέντος ΦΠΑ** υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στην προσφεύγουσα, παρότι εν προκειμένω ο μη αποδοθείς ΦΠΑ ανέρχεται μόνο σε 4,06 € και συνεπώς υφίσταται αρκετή διαφορά μεταξύ ύψους μη αποδοθέντος φόρου και ύψους επιβληθέντος προστίμου (500,00 €) -που εκ πρώτης όψεως δημιουργεί την αίσθηση ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι υπερβολικό-, καθώς **βα)** σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016, με την οποία καθορίστηκε η επιβολή ενός ελάχιστου ύψους προστίμου σε κάθε έλεγχο για το σύνολο των παραβάσεων της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ανά φορολογικό έλεγχο, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, παρατηρήθηκε ότι με την κατάργηση με το ν. 4337/2015 των διαδικαστικών παραβάσεων της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και των αντίστοιχων προστίμων επιβάλλονταν στην πράξη πρόστιμα δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με τις παραβάσεις με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, ενώ παράλληλα άρχισε να καλλιεργείται αίσθηση ατιμωρησίας στους φορολογουμένους, ενώ με την επιβολή ενός ελάχιστου ύψους προστίμου, όχι αμελητέου ως προς το ύψος σε απόλυτο μέγεθος, αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και η αύξηση των δημοσίων εσόδων, και **ββ)** τα προβλεπόμενα ελάχιστου ύψους (ήτοι μη συναρτώμενα με (μη κλιμακούμενα ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου) πρόστιμα συναρτώνται με (κλιμακώνονται ανάλογα με) το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο ως προς τούτο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα (τήρησης βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα, αντίστοιχα), αποσκοπώντας δηλαδή τα πρόστιμα αυτά στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων (ΦΠΑ) εκφράζουν διαφορετική απαξία, μέσω του διαφορετικού κατά περίπτωση ύψους τους, της παράβασης της μη έκδοσης του προβλεπόμενου από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία φορολογικού στοιχείου για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ

αναλόγως των κατά τεκμήριο αναμενόμενων, από το φορολογικό νομοθέτη, φορολογικών υποχρεώσεων και επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης του εκάστοτε υποχρέου (διαφορετικές/διαφορετικό, αντίστοιχα, και διαφορετικού ύψους για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και διαφορετικές/διαφορετικό, αντίστοιχα, και διαφορετικού ύψους για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με πλήρη λογιστικά πρότυπα), συνεπώς, αν και τα εν λόγω πρόστιμα δε συναρτώνται με (δεν κλιμακώνονται ανάλογα με) το ύψος της εκάστοτε συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης (του εκάστοτε οφειλόμενου ΦΠΑ), η προβλεφθείσα επιβολή τους, με τον τρόπο που αυτή προβλεπόταν βάσει της διαμόρφωσης-διατύπωσης της εφαρμοστέας στην υπό κρίση περίπτωση διάταξης του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 κατά την ημερομηνία διάπραξης της υπό κρίση διαπιστωθείσας από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης παράβασης (04.02.2017), δεν ήταν κατά το χρονικό αυτό σημείο αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας. Εξάλλου, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας), κατά τα προεκτεθέντα, δεν έχει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης), αφού ήδη το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα / τήρησης βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα, αντίστοιχα (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), περαιτέρω δε, όταν η ίδια η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, κατά τα ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ως εκ του ότι το δικαστήριο που θα ελέγξει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία δεν μπορεί να τεθεί (πρβλ. υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, πλειοψηφία 2-1) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), απορριπτομένου συνεπώς κατά τούτο του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, αλλά και του ειδικότερου άλλου ισχυρισμού της ότι το υπό κρίση πρόστιμο αποτελεί στην πραγματικότητα συγκεκριμένη ποινική κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής πρόληψης, χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (δικαίωμα σε δίκαιη δίκη) και για το λόγο αυτό είναι αντίθετο προς τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αφού, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το υπό κρίση πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσης του και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσης» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της διάταξης αυτής (πρβλ. υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας· πρβλ. και υπ' αριθμ. 3173/2014 (σκέψη 13, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και

υπ' αριθμ. 1040/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το πρώτο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, **δεύτερον**, το επιβληθέν πρόστιμο παραβιάζει την αρχή της επιείκειας, ως περαιτέρω έκφραση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δηλαδή της προστασίας των δικαιωμάτων των διοικουμένων, ιδίως των οικονομικώς ασθενέστερων, την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης που θα πρέπει να διέπει τις σχέσεις μεταξύ διοίκησης και διοικούμενων, δηλαδή την επιβαλλόμενη ευθύτητα που θα πρέπει να χαρακτηρίζει τις πράξεις της διοίκησης έναντι των διοικούμενων, όπως και την αρχή της ασφάλειας δικαίου, ήτοι αυτή που αποβλέπει στη δημιουργία σταθερών, ευδιάκριτων διοικητικών καταστάσεων, που δεν επισείουν αμφισβήτησης και αμφιβολίας ως προς τη νομιμότητά τους. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του αν οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα ως άνω αρχές έχουν το περιεχόμενο που η ίδια τους αποδίδει κατά τα ανωτέρω, πάντως η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει εν προκειμένω για ποιους συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη της, λόγους η επιβολή του υπό κρίση προστίμου αντίκειται στις αρχές της επιείκειας, της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της ασφάλειας δικαίου, γεγονός που έχει σαν αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί στην ουσία του ο ειδικότερος αυτός ισχυρισμός της. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το δεύτερο εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιλαμβάνει την αιτιολογία που απαιτείται από το νόμο και συγκεκριμένα α) δεν παρατίθενται σ' αυτήν οι λόγοι που οδήγησαν στην έκδοσή της, αλλά αντιθέτως παρατίθενται μόνο οι σχετικές διατάξεις, στις οποίες στηρίχθηκε η έκδοσή της, το ίδιο δε προκύπτει και από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ, το περιεχόμενο της οποίας επικεντρώνεται μόνο στην αναφορά των νομοθετικών διατάξεων, στις οποίες βασίστηκε, περαιτέρω β) δε γίνεται αναφορά ούτε στους ισχυρισμούς που πρόβαλε με το υπ' αριθμ. πρωτ./24.2.2017 υπόμνημα που κατέθεσε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης ούτε στους λόγους, για τους οποίους δεν ελήφθη αυτό υπόψη, αντιθέτως η Δ.Ο.Υ. αρκείται στις διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς να συνεκτιμήσει και να αντικρούσει τις ενστάσεις που πρόβαλε, όλως δε αορίστως αναφέρει ότι «διαπιστώθηκε η μη έκδοση μίας ΑΛΣ σε ένα σερβιρισμένο τραπέζι πελατών συνολικής αξίας 21,00€, την οποία ο έλεγχος καταλόγισε», ενώ παράλληλα αναφορικά με την κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου αναφέρει ότι «ο έλεγχος αφού μελέτησε το υπόμνημα [...] δεν το έλαβε υπόψιν του», ως εκ τούτου προέβη αυθαίρετως σε καταλογισμό του ως άνω προστίμου ύψους 500,00 €, αφού δεν αναφέρει τα στοιχεία που τον οδήγησαν στην απόρριψη των ενστάσεων της ούτε καν την προσκομισθείσα με το υπόμνημά της από 23.2.2017 υπεύθυνη δήλωση της κυρίας, με την οποία η δηλούσα, η οποία είναι η πελάτισσα, στο τραπέζι της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος και οι ελεγκτές προέβησαν σε βεβαίωση της υπό κρίση

παράβασης, επιβεβαιώνει πλήρως τους ανωτέρω ισχυρισμούς της, για όλους δε τους παραπάνω λόγους η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω έλλειψης ειδικής, πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί με την αναφορά της προσβαλλόμενης πράξης ότι «*Επιβάλλουμε στον παραπάνω υπόχρεο [στην προσφεύγουσα] πρόστιμο ίσο με (500,00 €), επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 500,00 €, αναλύονται ως ακολούθως: Είδος στοιχείου: ΑΛΣ / Αριθμός/Ημερομηνία: 04/02/17 / Αξία Συναλλαγής: 16,94 / Αξία ΦΠΑ: 4,06 / Συντελεστής: 50,00% / Σύνολο προστίμου: 500,00. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α § 1 του ν.4174/2013.*» σε συσχέτιση με την αναφορά της συμπροσβαλλόμενης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 23.3.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου («Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. άρθρου 58Α § 1 του ν.4174/2013») ότι «5. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ. Διαπιστώσεις: Στις 04/02/2017 οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου [...] και [...] βάσει της αρ.εντολής/02-02-2017 Α.Α.Δ.Ε. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ διενήργησαν μερικό επιτόπιο έλεγχο στο κέντρο της πόλης του Ηρακλείου. Εισερχόμενοι στο μπαρ (τμήμα της επιχείρησης) διαπιστώθηκε η μη έκδοση μιας ΑΛΣ σε ένα σερβιρισμένο τραπέζι πελατών συνολικής αξίας 21,00 € την οποία ο έλεγχος καταλόγισε.» παρατίθεται κατά τρόπο ειδικό, σαφή και επαρκή η αιτιολογία (οι λόγοι), επί της οποίας βασίστηκε η προσβαλλόμενη πράξη, κατά τούτο δε η προσβαλλόμενη πράξη καλύπτει απόλυτα την απαίτηση των ισχυουσών διατάξεων της φορολογικής διαδικασίας για ειδική, πλήρη και εμπειριστατωμένη αιτιολογία των εκδιδόμενων από τη Φορολογική Διοίκηση πράξεων. Υπό αυτό το πρίσμα, δεν είναι ελλιπής ή ανεπαρκής η αναφορά της ως άνω οικείας έκθεσης ελέγχου επί των υποβληθεισών διά του υπ' αριθμ. πρωτ. /24.2.2017 υπομνήματος απόψεων της ελεγχόμενης-προσφεύγουσας επί των κοινοποιηθεισών διά του υπ' αριθμ. πρωτ. /4.2.2017 σημειώματος διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης (σε συσχέτιση με τον οικείο προσωρινό προσδιορισμό προστίμου) ότι «4.1.3 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος αφού μελέτησε το υπόμνημα με αρ.πρωτ...../24-02-2017 Α.Α.Δ.Ε. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προς εξάλειψη του προστίμου δεν το έλαβε υπόψιν του.», αφού εν προκειμένω, και δεδομένου του περιεχομένου του εν λόγω υπομνήματος και συγκεκριμένα του γεγονότος ότι με αυτό δεν προβάλλονται αντιρρήσεις επί των εφαρμοσθεισών διατάξεων και ειδικότερα επί της ερμηνείας ή της εφαρμογής τους, αλλά μόνο επί των πραγματικών γεγονότων της υπό κρίση περίπτωσης, η μη λήψη του υπόψη σημαίνει σαφώς (με την έννοια ότι μόνο αυτό είναι δυνατό να σημαίνει) ότι απορρίφθηκαν οι περιεχόμενοι σε αυτό ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως αναπόδεικτοι (ουσία αβάσιμοι), απορριπτομένων συνεπώς ως νόμω αβάσιμων όλων των ως άνω αντίθετων ισχυρισμών της προσφεύγουσας ότι δεν παρατίθενται στην προσβαλλόμενη πράξη και στην οικεία έκθεση ελέγχου οι λόγοι που οδήγησαν στην έκδοση της πράξης ούτε γίνεται αναφορά στους προβληθέντες διά του υπ' αριθμ. πρωτ. /24.2.2017 υπομνήματος ισχυρισμούς της και στους λόγους, για τους οποίους δεν ελήφθη υπόψη ούτε αυτό ούτε η προσκομισθείσα με αυτό από 23.2.2017 υπεύθυνη δήλωση της φερόμενης ως της πελάτισσας εκείνης, για την παραγγελία της οποίας δεν είχε εκδοθεί το

προβλεπόμενο από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία φορολογικό παραστατικό, ούτε συνεκτιμήθηκαν και αντικρούστηκαν οι δι' αυτού (του υπομνήματος) προβληθείσες ενστάσεις της. Επομένως, δεν τίθεται ζήτημα αυθαίρετου (ήτοι χωρίς ειδική, πλήρη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία) καταλογισμού του υπό κρίση προστίμου στην προσφεύγουσα. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος (με την έννοια ότι οι ως άνω αναφορές της προσβαλλόμενης πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου δε συνιστούν έλλειψη ειδικής, πλήρους και σαφούς/εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, αλλά αντίθετα αποτελούν ειδική, πλήρη και σαφή αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης).

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν υπέπεσε στην παράβαση της παράλειψης έκδοσης του απαιτούμενου φορολογικού παραστατικού, αφού το εν λόγω παραστατικό πράγματι εκδόθηκε και παραδόθηκε στους πελάτες, όπως ο νόμος ορίζει, εκθέτει δε αναλυτικότερα ότι οι αρμόδιοι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, με την άφιξή τους στο κατάστημά της, διεξήγαγαν έλεγχο σε όλα τα τραπεζοκαθίσματα του χώρου εστίασης και διαπίστωσαν πως είχαν εκδοθεί και παραδοθεί νόμιμα οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, εν συνεχεία δε κατευθύνθηκαν προς το μπαρ, όπου και κάθονταν οι πελάτισσες, για την παραγγελία των οποίων επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, τις οποίες εκείνη τη στιγμή εξυπηρετούσε ο σερβιτόρος, και ζήτησαν την έκδοση μιας απόδειξης 0,10 €, για να πιστοποιηθεί η παρουσία τους κατά τον έλεγχο, προφανώς όμως ο υπάλληλος του μπαρ πρώτα υπάκουσε στις δικές τους εντολές και τους εξέδωσε τη σχετική απόδειξη και στη συνέχεια έκοψε και την απόδειξη της επίδικης παραγγελίας, η οποία μόλις είχε ολοκληρωθεί, είναι δε χαρακτηριστικό το γεγονός ότι οι δύο αποδείξεις εκδόθηκαν σχεδόν στον ίδιο χρόνο και έχουν συνεχόμενη αρίθμηση (υπ. αριθ. 134660 η απόδειξη που δόθηκε στους ελεγκτές κατόπιν εντολής τους και υπ. αριθ. 134661 η απόδειξη που εκδόθηκε με την παράδοση των ποτών), συνεπώς η κρίση των ελεγκτών βασίστηκε σε μία παρανόηση, δηλαδή οι ελεγκτές βεβαίωσαν τη φορολογική παράβαση της μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου, μη εκτιμώντας ορθά τα πραγματικά περιστατικά και τις εξηγήσεις που τους δόθηκαν, εξάλλου από τη στιγμή που σε όλα τα τραπεζοκαθίσματα είχε παραδοθεί νόμιμα απόδειξη λιανικής συναλλαγής, αποδεικνύεται ότι δεν ετίθετο ζήτημα απόπειρας φοροδιαφυγής, αλλά εύλογη ανταπόκριση του υπευθύνου υπαλλήλου – ταμιά πρώτα στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και έπειτα στην έκδοση απόδειξης για την ολοκλήρωση της παραγγελίας. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ναι μεν η προσφεύγουσα προσκομίζει προς απόδειξη των ως άνω ισχυρισμών της α) φωτοαντίγραφο της απόδειξης λιανικής συναλλαγής συνολικής αξίας 21,00 € που φέρεται να μην είχε εκδώσει κατά τη χρονική στιγμή της διαπίστωσης της μη έκδοσής της από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και την οποία, κατά τους ανωτέρω ισχυρισμούς της, εξέδωσε αμέσως αφότου εξέδωσε κατ' απαίτηση των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης την ως άνω απόδειξη αξίας 0,10 €, και β) φωτοαντίγραφο υπεύθυνης δήλωσης της φερόμενης ως εκ των πελατισσών, στις οποίες αφορούσε η προαναφερθείσα απόδειξη λιανικής συναλλαγής, (Α.Δ.Τ. ΑΖ) με ημερομηνία 23.2.2017, χωρίς όμως

θεώρηση του γνησίου της υπογραφής της φερόμενης ως δηλούσας από αρμόδια προς τούτο δημόσια αρχή, της οποίας το περιεχόμενο ταυτίζεται ουσιαστικά με όσα ισχυρίζεται ανωτέρω η προσφεύγουσα, **πλην όμως** τα δύο αυτά αποδεικτικά μέσα σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να θεωρηθούν επαρκή προς απόδειξη (πλήρης απόδειξη) των ως άνω ισχυρισμών της προσφεύγουσας, πολύ δε λιγότερο προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης. Απεναντίας μάλιστα, από όσα ανωτέρω προβάλλει (ομολογεί) η ίδια η προσφεύγουσα, αποδεικνύεται ότι πράγματι δεν είχε εκδώσει μία απόδειξη λιανικής συναλλαγής, για πράξη που επιβαρυνόταν με ΦΠΑ, κατά τη χρονική στιγμή που διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στους χώρους της και συγκεκριμένα κατά το χρόνο ελέγχου-έρευνας του αν είχαν εκδοθεί όλα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία φορολογικά στοιχεία σε όλα τα ήδη σεβρισμένα, κατά την είσοδο των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης στους χώρους της (μπαρ), τραπέζια του μπαρ της, την οποία τελικά εξέδωσε μόλις σε χρονικό σημείο που έπεται του χρονικού σημείου έκδοσης, κατ' απαίτηση των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, της ως άνω απόδειξης αξίας 0,10 €, συνεπώς αποδεικνύεται ότι πράγματι κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου, που εν προκειμένω είναι ο χρόνος έκδοσης, κατ' απαίτηση των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, της ως άνω απόδειξης αξίας 0,10 €, η προσφεύγουσα είχε όντως διαπράξει την παράβαση, την οποία διαπίστωσε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και για την οποία της επέβαλε το υπό κρίση πρόστιμο. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 09.05.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. πρωτ./23.3.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 500,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.