



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη: 20-03-2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθ. Απόφασης: 755

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** του του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού και αντικείμενο εργασιών, Υπηρεσίες λογιστικού γραφείου, κατά : α) της με αριθμ. **.../-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/03/2016, β) της με αριθμ. **.../-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/04/2016-30/06/2016 και γ) **με αριθμ./-.....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 διαχειριστικής 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
- 5.Τη με ημερομηνία **...-2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
- 6.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . ., 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:

α) Με την **αριθμ./-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2016, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 852,68 €, πλέον τόκος εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 37,35 € και συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 890,03 €.

β) Με την **αριθμ. .../-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/04-30/06/2016, επιβλήθηκε διαφορά κύριου φόρου ύψους 862,66 €, πλέον τόκος εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 25,19 € και συνολικό καταλογιζόμενο ποσό 887,85 €.

γ) Με την αριθμ. .../-2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% επί του φόρου των μη εκδοθέντων στοιχείων, ήτοι, ποσό 1.151,86 €, κατά παράβαση των άρθρων 11 και 13 του ν. 4308/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./-2016 καταγγελία, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε αρχικά η με αριθ. .../-2016 εντολή προληπτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του ανωτέρω προληπτικού ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει καμία απόδειξη σε πελάτη του, για παροχή λογιστικών υπηρεσιών για το χρονικό διάστημα από/2016 έως/2016, πλην τεσσάρων αποδείξεων στη Δ.Ε.Υ.Α.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, σε ευκρινές σημείο μέσα στο χώρο του λογιστικού γραφείου, υπήρχε αναρτημένη ανακοίνωση, σύμφωνα με την οποία, από .../2016 η ενημέρωση τιμολογίων και η τακτοποίηση του λογαριασμού του γραφείου θα γίνονται κάθε μήνα. Δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κατάσταση πελατών της επιχείρησής του, το συνεργείο ελέγχου μετέβη για δεύτερη φορά, στην έδρα του κ., βάσει της με αριθ./-2016, νέας εντολής προληπτικού ελέγχου. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού, διαπιστώθηκε η ύπαρξη κατάστασης με 152 επιτηδευματίες πελάτες, ενώ λήφθηκε και κατάσταση πελατών από το μηχανογραφικό λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης. Σχετικά με το ύψος της αμοιβής του, ο ίδιος δήλωσε ότι είναι τουλάχιστον δέκα (10) ευρώ, μηνιαίως. Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε το με αριθμ./-2016 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση, με την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον 1.216 Α.Π.Υ., που αντιστοιχούν σε 152 πελάτες, για 8 Α.Π.Υ. ανά πελάτη, (από Ιανουάριο έως και Αύγουστο 2016), επί 10 ευρώ, μηνιαίως.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου ο προσφεύγων δεν ανέφερε την ύπαρξη ιδιωτικών συμφωνητικών με πελάτες, που για πρώτη φορά προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμες οι επίδικες πράξεις, διότι υπάρχουν ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες του για καταβολή του τιμήματος το τελευταίο πενθήμερο κάθε ημερολογιακού έτους.
2. Υποχρεωτική η διενέργεια φορολογικού ελέγχου με βάση μια ενιαία εντολή ελέγχου και με ενιαίες ελεγκτικές διαδικασίες.
3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Όσον αφορά στον πρώτο ισχυρισμό περί μη νόμιμων πράξεων, καθότι δεν λήφθησαν υπόψη τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες

Επειδή, το άρθρο 11 του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συναφείς ρυθμίσεις και λοιπές διατάξεις» ορίζει 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.

γ) ..., δ), ε)»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι : «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών....

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ)

δ)

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, 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, σύμφωνα με την παρ.16. του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, ορίζεται ότι : «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

"Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις Τράπεζες, τους Οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986".»

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι στα πλαίσια του προληπτικού ελέγχου το συνεργείο του ελέγχου διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, ως λογιστής, δεν εξέδωσε καμία απόδειξη σε πελάτες του, κατά το χρονικό διάστημα από .../2016-...../2016. Από την κατάσταση πελατών που βρέθηκε τυχαία στο χώρο της επιχείρησης, από την αναρτημένη πινακίδα σε ευκρινές σημείο του χώρου, σύμφωνα με την οποία η τακτοποίηση του λογαριασμού θα γίνεται κάθε μήνα, αλλά και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 13 του ν. 4308/2014, προκύπτει υποχρέωση μηνιαίας έκδοσης στοιχείων ανά πελάτη. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου ο προσφεύγων δεν εξέδωσε για το διάστημα Ιανουαρίου – Αυγούστου του έτους 2016, τουλάχιστον χίλιες διακόσιες δέκα έξι (1.216) Α.Π.Υ. που αντιστοιχούν σε 152 επιτηδευματίες πελάτες επί 8 Α.Π.Υ. ανά πελάτη, συνολικού ύψους **τουλάχιστον** δώδεκα χιλιάδων εκατόν εξήντα ευρώ (12.160€) καθαρής αξίας τουλάχιστον 9856,28€ και αξίας Φ.Π.Α. τουλάχιστον 2.303,72€. Επιβλήθηκε το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58^Α συνολικού ύψους χιλίων εκατόν πενήντα ένα ευρώ και ογδόντα έξι λεπτών (1.151,86€) που αντιστοιχεί στο πενήντα τοις

εκατό (50%) επί του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα στοιχεία εσόδων. Επειδή δεν διαπιστώθηκε άλλη παράβαση ανακρίβειας πέραν της παραπάνω αναφερόμενης, δεν προκύπτει πρόστιμο ανακρίβειας. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι μη νόμιμα επιβλήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθότι δεν λήφθηκε υπόψη το γεγονός, ότι έχουν συναφθεί ιδιωτικά συμφωνητικά με τους πελάτες του προβάλλεται αβάσιμα, καθόσον τα εν λόγω προσκομιζόμενα, στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ιδιωτικά συμφωνητικά είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα, έναντι της φορολογικής αρχής, δεδομένου ότι δεν έχουν θεωρηθεί από την τελευταία και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί διενέργειας φορολογικού ελέγχου με βάση ενιαία εντολή ελέγχου και ενιαίες ελεγκτικές διαδικασίες.

Επειδή, με τις διατάξεις του έβδομου κεφαλαίου (φορολογικοί έλεγχοι) του ν. 4174/2013, και συγκεκριμένα, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013, 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.

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) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της ...
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.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

Στην συγκεκριμένη υπόθεση αρχικά εκδόθηκε η με αριθ./-2016 εντολή προληπτικού ελέγχου σε διμελές συνεργείο, για την αξιοποίηση καταγγελίας μη έκδοσης στοιχείων εσόδου από τον προσφεύγοντα. Επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα στοιχεία των πελατών του, το διμελές συνεργείο πραγματοποίησε δεύτερη επίσκεψη στο κατάστημα του λογιστή, βάσει της με αριθ. .../-2016, νέας εντολής προληπτικού ελέγχου. Κατά τη δεύτερη αυτή παρουσία στο χώρο του λογιστικού γραφείου, ο έλεγχος έλαβε αντίγραφο μηχανογραφικής κατάστασης πελατών, που βρήκε τυχαία πάνω σε γραφείο του λογιστικού γραφείου, καθώς και στοιχεία από το μηχανογραφικό λογιστικό πρόγραμμα της επιχείρησης. Κατόπιν εξέδωσε το προβλεπόμενο με αριθμ./-2016 σημείωμα διαπιστώσεων με τις αναφερόμενες σε αυτό παραβάσεις της μη έκδοσης τουλάχιστον χιλίων διακοσίων δέκα έξι (1.216) Α.Π.Υ. που αντιστοιχούν σε 152 επιτηδευματίες πελάτες επί 8 Α.Π.Υ. ανά πελάτη, συνολικού ύψους **τουλάχιστον** δώδεκα χιλιάδων εκατόν εξήντα ευρώ (12.160€), καθαρής αξίας 9.856,28 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.303,72 €. Οι ανωτέρω διαπιστώσεις ελέγχου έχουν υπογραφεί και από τους δύο ελεγκτές, . . και . . , όπως προκύπτει από το σώμα του ανωτέρω σημειώματος ελέγχου. Κατόπιν εκδόθηκε η με αριθ. .../-2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, η οποία αποτέλεσε συνέχεια των δύο προηγούμενων εντολών ελέγχου (..../-2016 και/-2016), όπως αυτό αναγράφεται στο σώμα της εντολής ελέγχου και η οποία φέρει το όνομα ενός μόνο ελεγκτή του κ. . .. Εξάλλου αξίζει να σημειωθεί ότι, δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης- διαφωνίας του ελεγκτή . . , με τα αποτελέσματα του ανωτέρω ελέγχου, δεδομένου, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ο τελευταίος είχε πιστοποιήσει τις διαπιστωθείσες παραβάσεις με το αριθ./-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ν. 4174/2013. Συνεπώς από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι ακολουθήθηκε η νόμιμη διαδικασία ελέγχου και οι σχετικές

εκθέσεις ελέγχου υπογράφησαν από τον αρμόδιο, βάσει της/.....-2016 τελευταίας εντολής ελέγχου ελεγκτή, και ο προβαλλόμενος λόγος περί ακυρότητας των πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016, εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες

πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του με Α.Φ.Μ.:,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2016 – 31/03/2016

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	2.400,00	6.107,32	6.107,32
Αξία φορολογητέων εισροών	1.158,16	1.158,16	1.158,16
Φόρος εκροών	552,00	1.404,68	1.404,68
Υπόλοιπο φόρου εισροών	239,19	552,00	552,00
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	312,81	852,68	852,68
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου			
Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (4,38%)		37,35	37,35
Φόρος που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Καταλογιζόμενο ποσό		890,03	890,03

Υπ'αρ. .../-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/4/2016 – 30/06/2016

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	2.400,00	6.097,34	6.097,34
Αξία φορολογητέων εισροών	2.017,84	2.017,84	2.017,84
Φόρος εκροών	552,00	1.414,66	1.414,66
Υπόλοιπο φόρου εισροών	434,22	552,00	552,00
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	117,78	862,66	862,66
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου			
Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (4,38%)		25,19	25,19
Φόρος που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Καταλογιζόμενο ποσό		887,85	887,85

Υπ'αρ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013

Πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που προκύπτει από τα μη εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ήτοι, 1.151,86 € (2.303,72 € X 50%)	1.151,86 €
---	-------------------

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

Ακριβές αντίγραφο
 Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Ο Προϊστάμενος

**Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και
 Νομικής Υποστήριξης**

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.