



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/3/2019

Αριθμός απόφασης : 592

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδούαρ. ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ./4-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 16/11/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/4-10-2018 προβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, διότι αρνήθηκε να συνεργαστεί με τη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου,, κατά παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε', που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, διότι στις 16/9/2017, κατά τη διάρκεια επιτόπιου ελέγχου της επιχείρησής του, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης», από τους ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αρ./2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Υπηρεσίας, αρνήθηκε την συνεργασία και παρεμπόδισε την εξέλιξη του έλεγχου, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 27/9/2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση του ανωτέρω προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη στοιχειοθέτηση των πραγματικών περιστατικών προς εφαρμογή των επικαλούμενων διατάξεων προς επιβολή του οικείου προστίμου. Το γεγονός ότι εξέδωσε ενδεικτική απόδειξη 0,10 € και παρέδωσε στους ελεγκτές τη σφραγίδα της επιχείρησης προκειμένου να συμπληρώσουν τα έγγραφα του ελέγχου, αποδεικνύει τη διάθεση συνεργασίας του με τη φορολογική αρχή. Δεν του επιδόθηκαν νομότυπα ο με αρ./16-9-2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και το με αρ./16-9-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.
- Έλλειψη επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της πράξης επιβολής προστίμου, καθώς και των συγκοινοποιούμενων εγγράφων. Η πράξη επιβολής προστίμου επικαλείται διατάξεις πλημμελώς και αορίστως. Δεν του κοινοποιήθηκε η με αρ./27-9-2018 έκθεση ελέγχου.
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Οι ελεγκτές έκαναν κατάχρηση της δημόσιας εξουσίας και ήταν αναιδείς, ενώ του δημιούργησαν την πεπλανημένη αντίληψη ότι το πρόστιμο για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ήταν 2.500,00 € αντί του ορθού 250,00 €, με αποτέλεσμα ο ίδιος να αντιδράσει.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή στο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς διατάξεις» ορίζεται :

«Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών. ...

Άρθρο 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης»

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...»

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «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. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. ...». στο άρθρο 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.» και στο άρθρο 28 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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 εμπειρισττωμένα 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, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 έχει 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. 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου

Εισαγγελέα. ... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.... 8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1ε' και παρ. 2ε' του Ν. 4174/2013, ορίζεται : « 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.»

Επειδή, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΛΑ 1100944 ΕΞ2014/8-7-2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται: «II. ΕΡΓΟ ΤΩΝ ΣΥΝΕΡΓΕΙΩΝ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (Υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε του ν.4093/2012), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Π., Α.Π.Υ. ,τιμολόγια, έγγραφα μη τιμολογηθέντων αγαθών κ.λ.π.) για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών .

Για το σκοπό αυτό κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή

παροχής υπηρεσιών, ή ελέγχου σε καταστήματα εστίασης, θα ζητά το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο. Εφόσον διαπιστωθεί ότι εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο, θα σημειώνονται τα στοιχεία του εκδότη (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, Α.Φ.Μ., διεύθυνση, αρμόδια Δ.Ο.Υ.). Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει λόγος για την είσοδο των μελών του συνεργείου στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία. Αντίθετα, εφόσον διαπιστώνεται η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τα μέλη του συνεργείου θα εισέρχονται στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα και θα επαληθεύουν την παράβαση, θεωρώντας ταυτόχρονα τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές). Στη συνέχεια θα ελέγχουν αν αποδόθηκαν οι επιρριπτόμενοι και παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Υ., Αμοιβές τρίτων κλπ.) θα αναζητείται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής».

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, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 27/9/2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στις 16/9/2017 (και όχι στις 13/9/2018, όπως επανειλημμένα αναφέρει ο προσφεύγων στην προσφυγή του) πραγματοποιήθηκε στην εν λόγω επιχείρηση μερικός επιτόπιος έλεγχος από τους ελεγκτές υπαλλήλους της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της με αριθ./2017 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προέβησαν σε διακριτικό έλεγχο σε πελάτισσα που εξήλθε από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστώσουν την έκδοση φορολογικών στοιχείων και διαπιστώθηκε ότι δεν είχε εκδοθεί φορολογικό στοιχείο για την αγορά εμπορευμάτων αξίας 2,50 € που πραγματοποίησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εισήλθαν στο χώρο της επιχείρησης και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους στον προσφεύγοντα, ζήτησαν και έλαβαν άμεσα ενδεικτική απόδειξη αξίας 0,10 € από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ.. Οι ελεγκτές ενημέρωσαν τον προσφεύγοντα για τη διαπίστωση της παράβασης, την οποία ο ίδιος αρνήθηκε, ισχυριζόμενος ότι πίστευε ότι η πελάτισσα θα αγόραζε και άλλα εμπορεύματα, αλλά εκείνη έφυγε χωρίς να τον ενημερώσει και δεν πρόλαβε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για τα πωληθέντα εμπορεύματα. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν έγινε αποδεκτός από τους ελεγκτές, καθώς ο έλεγχος στην πελάτισσα έγινε στο απέναντι πεζοδρόμιο από την επιχείρηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 το

στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται κατά το χρόνο πώλησης. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές προσπάθησαν να εκδώσουν τον με αρ./16-9-2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και το με αρ./16-9-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, αλλά ο προσφεύγων παρεμπόδιζε τη διαδικασία τσαλακώνοντας τα ανωτέρω έγγραφα και ζητώντας τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης να φύγουν από την επιχείρηση. Ακολούθως, οι ελεγκτές ζήτησαν τη συνδρομή της αστυνομίας προκειμένου να ολοκληρωθεί ο έλεγχος, όπως και έγινε.

Επειδή περαιτέρω στην ΠΟΛ 1252/2015 Υποπερίπτωση II παρ. 2 περ. δ' διευκρινίζεται ότι: *«Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε')...».*

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/9/2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων εκνευρίστηκε όταν πληροφορήθηκε το ποσό του επιβληθέντος προστίμου, τσαλάκωσε και πέταξε στο πάτωμα τα έγγραφα που είχαν ακουμπήσει οι ελεγκτές στο γραφείο του, χτύπησε το χέρι του στο γραφείο του και απαίτησε από αυτούς να περάσουν έξω. Οι ενέργειες αυτές του προσφεύγοντα αποσκοπούσαν στο να διακόψει την εξέλιξη του ελέγχου και στοιχειοθετούν την παράβαση της μη συνεργασίας με τον έλεγχο.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν του επιδόθηκαν νομότυπα ο με αρ./16-9-2017 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και το με αρ./16-9-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση παρελκυστικά προβάλλεται, διότι οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης παρουσία αστυνομικού συνέταξαν και άφησαν σε εμφανές σημείο (δίπλα στη ταμειακή μηχανή) τα ανωτέρω έγγραφα, τα οποία ο προσφεύγων αρνήθηκε να υπογράψει για την παραλαβή τους. Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν επικαλείται ούτε και αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη προαναφερθείσα παράλειψη, δεδομένου, ότι αυτός έλαβε απολύτως έγκαιρα γνώση της σε βάρος του καταλογισθείσας παράβασης και κατέθεσε εναντίον της στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης τη με αρ. πρωτ./5-10-2017 ένστασή του, στην οποία αναφέρονται όλα τα στοιχεία του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (αριθμός, ημερομηνία, ώρα, εντολή ελέγχου), καθώς και τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Περαιτέρω, δυνάμει της με αρ./18 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στις 23/8/2018 οι ελεγκτές της θυροκόλλησαν εκ νέου στη νέα διεύθυνση του προσφεύγοντα τα ανωτέρω έγγραφα.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή δεν υφίστανται δύο εκθέσεις ελέγχου, αλλά πρόκειται για μία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου που συντάχθηκε από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στις 13/9/2018

και θεωρήθηκε στις 27/9/2018 από τον Προϊστάμενο της ίδιας Υπηρεσίας, η οποία συνκοινοποιήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη στον προσφεύγοντα νομίμως με την με αρ. πρωτ./9-10-2018 συστημένη επιστολή.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σε προεκτυπωμένο έντυπο μέσω του συστήματος taxis, στο οποίο αναφέρονται διατάξεις τις οποίες ο χρήστης του συστήματος αδυνατεί να διορθώσει παρά μόνο να περιγράψει συμπληρωματικά την καταλογισθείσα παράβαση. Εν προκειμένω, στο σώμα της πράξης αναφέρονται από το χρήστη οι διατάξεις βάσει των οποίων επιβλήθηκε το πρόστιμο. Συγκεκριμένα αναφέρει : «1. Η ελεγχόμενη αρνήθηκε να συνεργαστεί κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 με τη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει». Εξάλλου, στην από 27/9/2018 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 2 -5), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση (σελίδα 5) γίνεται η υπαγωγή των

πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελλιπής και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει 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 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 φορολογούμενου, 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, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων και φόρου για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθήκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 9/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/4-10-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ποσό προστίμου : 2.500,00 €

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.