



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-04-2020

Αριθμός Απόφασης: 669

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, φορολογικού έτους **2019** και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, φορολογικού έτους **2019**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Ειδική Χρηματική Κύρωση άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, ύψους **1.500,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ένδεκα (11) Α.Λ.Σ., από μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου για παροχή υπηρεσιών, κατά τον έλεγχο της, για υπηρεσίες διατροφολογίας και τεστ δυσανεξίας συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, σε ένδεκα πελάτες, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12, και 13 περίπτωση α' των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. και ΠΟΛ.1074/2017.

Πλήθος μη εκδοθέντων Α.Π.Υ.	Συνολική Αξία Συν/γών	Ειδ. Χρ/τική Κύρωση
11	550,00 ΕΥΡΩ	1.500,00 ΕΥΡΩ

Η επιβολή της Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, όπως προστέθηκε και ισχύει με το άρθρο 47 του Ν.4465/2017.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **600,00 ΕΥΡΩ**, διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Μη υποβολή δήλωσης έναρξης εγκατάστασης εσωτερικού κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν.2859/2000. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1^α του Ν.4174/2013 και για την παράβαση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο **100,00 ΕΥΡΩ**.
- Μη έκδοση έντεκα (11) Α.Π.Υ., από το εν χρήσει μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών, για παροχή υπηρεσιών (χωρίς Φ.Π.Α.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, σε ισάριθμους πελάτες, για παροχή υπηρεσίας, κατά παράβαση των συνδυαστικών διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12, και 13 περίπτωση α' των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014). Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54, παρ. 2, περ. η' του Ν.4174/2013 και για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται πρόστιμο **500,00 ΕΥΡΩ**.

Ο έλεγχος βάσει των πορισμάτων του οποίου εκδόθηκαν οι προβαλλόμενες πράξεις διενεργήθηκε από υπαλλήλους της **Δ.Ο.Υ.**, οι οποίοι συνέταξαν την από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και την από Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παρ. 8 του άρθρου 13^Α του Ν.2523/1997 και Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). Όπως αναφέρεται στις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου οι ελεγκτές, δυνάμει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ως άνω **Δ.Ο.Υ.**, μετέβησαν στη διεύθυνση, στη, την, ημέρα και ώρα και διενήργησαν έλεγχο Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π., στον προσφεύγοντα. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων: α) δεν εξέδωσε έντεκα (11) Α.Π.Υ., από το εν χρήσει μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών, για παροχή υπηρεσιών (χωρίς Φ.Π.Α.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, σε ισάριθμους πελάτες, για παροχή υπηρεσίας και β) δε δήλωσε έναρξη εγκατάστασης εσωτερικού, καθώς σε διαμέρισμα της πολυκατοικίας που βρίσκεται στην προαναφερόμενη διεύθυνση, παρείχε υπηρεσίες, ενώ έχει δηλώσει ως έδρα της επιχείρησης του τη διεύθυνση:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν οι προσαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Στη βρισκόταν με την οικογένεια του για αναψυχή και δέχθηκε μόνο έναν πελάτη του από τη που αντιμετώπιζε κατεπείγον πρόβλημα υγείας, μετά από παράκληση κοινού τους φίλου. Για την παροχή αυτή των υπηρεσιών του εξέδωσε το προβλεπόμενο παραστατικό.
2. Οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται μόνο από έναν από τους δύο ελεγκτές, πλημμέλεια που καθιστά τις εκθέσεις άκυρες ως δημόσια έγγραφα, ή τουλάχιστον ανίσχυρες να αποδείξουν ότι έχουν συνταχθεί με τους νόμιμους τύπους κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2717/1999).
3. Δεν του επιδόθηκαν τα συνημμένα έγγραφα που αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.
4. Οι φορολογικές παραβάσεις που καταλογίζονται στις προσαλλόμενες πράξεις είναι διαφορετικές από αυτές που αναφέρονται στο υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, διότι στις πράξεις καταλογίζεται παράβαση μη έκδοσης 11 Α.Λ.Σ. στον διενεργηθέντα έλεγχο της, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, παράβαση που επισύρει πρόστιμο 500,00 ΕΥΡΩ, ενώ στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αναφέρεται μη έκδοση 5 Α.Π.Υ. στις ημέρα και μη έκδοση 6 Α.Π.Υ. αξίας πενήντα (50) ΕΥΡΩ έκαστη, ήτοι συνολική αξία 550,00 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα, στον υπ. αριθ. Προσωρινό προσδιορισμό Προστίμου

προσδιορίζεται το πρόστιμο στα 250,00 ΕΥΡΩ, ενώ στην οριστική πράξη ελέγχου το πρόστιμο προσδιορίζεται στα 500,00 ΕΥΡΩ.

5. Οι εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες γιατί δεν αναφέρουν τα ονόματα των πελατών για τους οποίους δεν εκδόθηκαν Α.Λ.Σ.. και από την αντιπαραβολή του μπλοκ αποδείξεων με το βιβλίο ραντεβού που τηρούσε δεν αναφέρεται αναλυτικά πότε ήταν αυτά τα ραντεβού με ποιους πελάτες και εάν τα ραντεβού αυτά τελικά πραγματοποιήθηκαν. Επιπρόσθετα το γεγονός ότι το βιβλίο των ραντεβού δεν κατασχέθηκε είναι προφανές ότι οι καταλογιζόμενες παραβάσεις εκτός από αόριστες είναι και αναπόδεικτες.
6. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση επί της οδού, στη
7. Ο επί τριήμερο μισθωμένος χώρος της οδού, στη για πρόσκαιρη παραμονή με την οικογένεια του δεν είχε δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση ως χώρος άσκησης επαγγελματικής εγκατάστασης και δεν είχε χαρακτήρα επαγγελματικής εγκατάστασης αλλά το χαρακτήρα ιδιωτικής κατοικίας. Η μη αναφορά στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της σχετικής εντολής του αρμόδιου εισαγγελέα για είσοδο στο χώρο της κατοικίας καθιστούν σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 25 παρ. 3, άκυρο τον έλεγχο.

Αναφορικά με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, στην περ. δ', της παρ. 2 του άρθρου 6 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «2. Η εκδίκαση: δ) των διαφορών που προκύπτουν από την εφαρμογή των άρθρων 13 και 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179), των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν. 4174/2013 (Α' 170), του άρθρου 153 του ν. 2960/2001 (Α' 265) και των περιπτώσεων γ' , δ' και ε' της παρ. 4 του άρθρου 1 του ν. 1406/1983 (Α' 182), η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 51 του ν. 3659/2008 (Α' 77), ανήκει στον πρόεδρο πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, ο οποίος αποφαινεται ανεκκλήτως. Οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 3900/2010 (Α' 213), εφαρμόζονται για την εκδίκαση των προσφυγών αυτών».

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

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

Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής.

Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευσή της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί».

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

Επειδή, η με αριθμό Πράξη Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997 και σύμφωνα με τα προαναφερόμενα προσβάλλεται κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης, συνεπώς απαραδέκτως ασκήθηκε η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή για την πράξη αυτή.

Αναφορικά με τον πρώτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με το 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 το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

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. 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 μία 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.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο

νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 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».

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ. 1 και 2 του Ν.4308/2012 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.»

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. 1, 2 και 5 του Ν.4308/2012 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1, 2, 3, 6 και 7 του Ν.4308/2012 (Ε.Λ.Π.) 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. **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. 7 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. **3.** Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής

πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 10 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών.

β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.

Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση.

Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των

εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.....».

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,.. ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παρ. 1...».

Επειδή, σύμφωνα με το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 που προστέθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/01-08-2017) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ισχύουν για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και επόμενων, «Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α' 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3874/2010 (Α'151), όπως ισχύει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 «1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης. 2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο,

μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. 3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών. 4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει: α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση, γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση, δ) τη διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα».

Επειδή, ως υποκατάστημα θεωρείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση εκτός της έδρας (κεντρικού), στην οποία λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, με ίδια επιχειρηματική οργάνωση και υποδομή αυτοτελούς ύπαρξης. Ως παραγωγική δραστηριότητα, θεωρείται η παραγωγή, η επεξεργασία, η κατεργασία, ο εξευγενισμός, η μετατροπή, η συναρμολόγηση, η διασκευή, η συσκευασία διά τυποποίησης, η επισκευή αγαθών ιδίων ή τρίτων, δηλαδή εργοστάσια, εργαστήρια, μεταλλεία, ορυχεία, λατομεία, χώροι επισκευής και συντήρησης. **Ακόμα παραγωγική δραστηριότητα θεωρείται και η προσφορά υπηρεσιών στους πελάτες.** Ως Συναλλακτική δραστηριότητα, θεωρείται κάθε δοσοληψία με κάθε τρίτο, όπως επίδειξη και δειγματισμός αγαθών στους πελάτες με λήψη παραγγελίας, αγορά ή πώληση αγαθών, καταβολή ή είσπραξη χρημάτων, έκδοση ή αποδοχή συναλλαγματικών. Εκτός από την άσκηση της συναλλακτικής ή παραγωγικής δραστηριότητας για το χαρακτηρισμό ενός χώρου ως υποκαταστήματος θα πρέπει στο χώρο αυτό να υπάρχει και επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης και η προϋπόθεση αυτή πρέπει να συντρέχει αθροιστικά, με την προϋπόθεση της παραγωγικής ή συναλλακτικής δραστηριότητας και σε περίπτωση που συντρέχει η μία από τις δύο προϋποθέσεις ο χώρος αυτός δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα... Ένας χώρος δεν φτάνει να βρίσκεται σε άλλη διεύθυνση, εκτός του κεντρικού, αλλά πρέπει να έχει ίδια αυτοτελή οργάνωση παραγωγής ή συναλλακτικής δραστηριότητας. (Δ. Σταματόπουλου Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση-Ερμηνεία, Εκδόσεις Forin, 2015, σελ. 195,196).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 της ΠΟΛ.1006/2013 διευκρινίζεται ότι: Τα πρόσωπα του άρθρου 4 της παρούσας, υποχρεούνται, να ενημερώνουν τη Φορολογική Διοίκηση, για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητας τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες, που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός τριάντα (30) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται. Τα φυσικά πρόσωπα, υποβάλλουν το έντυπο Μ2 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών Φυσικού Προσώπου» και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης Εργασιών/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Μεταβολή».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε 11 Α.Π.Υ. από το εν χρήσει μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών, για παροχή υπηρεσιών (χωρίς Φ.Π.Α.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, σε ισάριθμους πελάτες, για παροχή υπηρεσίας, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται στην από-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) & του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013), στην οποία αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι οι ελεγκτές μεταβήσαν στην οδό στη και από το ισόγειο της πολυκατοικίας διενήργησαν τον έλεγχο στον προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρούσε βιβλίο ραντεβού με τα πλήρη στοιχεία των πελατών του, το οποίο προσκόμισε στον έλεγχο και από την αντιπαραβολή των στοιχείων του βιβλίου με το μπλοκ χειρόγραφων αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών χωρίς Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε η μη έκδοση έντεκα (11) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε έντεκα διαφορετικούς πελάτες, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ. Ο ίδιος δε ο προσφεύγων, με υπεύθυνη δήλωση του προς τη Δ.Ο.Υ., αποδέχεται ότι στις δεν εξέδωσε 5 Α.Π.Υ. και στις δεν εξέδωσε 6 Α.Π.Υ., συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ. Το γεγονός ότι στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν αναφέρονται τα ονόματα των πελατών ανά ημερομηνία από τους οποίους ο προσφεύγων εισέπραξε χρήματα χωρίς να εκδώσει φορολογικό στοιχείο και ότι δεν κατασχέθηκε το βιβλίο των ραντεβού, δε δημιουργεί καμία αμφιβολία για την αξιοπιστία του ελέγχου, καθώς αφενός ο ίδιος αποδέχθηκε, με υπεύθυνη δήλωση, ότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για 11 συναλλαγές στις και 2019 και αφετέρου οι ελεγκτές φωτογράφησαν τις σχετικές σελίδες του βιβλίου που καταγραφόταν τα ραντεβού.

Επειδή, στη σχετική έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι ο προσφεύγων επισκέφθηκε τη με σκοπό να παραμείνει ένα τριήμερο (από έως), ένα πολύ μικρό χρονικό διάστημα, σε συνδυασμό με το ότι οι ελεγκτές μην μπαίνοντας μέσα στο χώρο δεν μπόρεσαν να διαπιστώσουν ότι ο χώρος είχε ίδια αυτοτελή οργάνωση παροχής υπηρεσιών ή συναλλακτικής δραστηριότητας και υποδομή αυτοτελούς ύπαρξης, δεν τεκμηριώνεται ότι ο χώρος αυτός είχε τα

χαρακτηριστικά ενός υποκαταστήματος. Συνεπώς δεν τεκμηριώνεται ότι ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση να δηλώσει το χώρο αυτό ως υποκατάστημα.

Αναφορικά με το δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.): «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου έχει συνταχθεί η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), η οποία φέρει στρογγυλή σφραγίδα της υπηρεσίας, την υπογραφή του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τις υπογραφές των ελεγκτών, καθώς και τις σφραγίδες αυτών. Η έκθεση αυτή, που βρίσκεται στα αρχεία της **Δ.Ο.Υ.** είναι κατά περιεχόμενο όμοια με το αντίγραφο αυτής που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα. Συνεπώς, ακόμη κι αν στο αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που έλαβε ο προσφεύγων δεν υπάρχει η υπογραφή ενός ελεγκτή ή δεν είναι εμφανής δε τίθεται θέμα ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν.2690/1999: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται

απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης. 4. Το δικαίωμα των παρ. 1 και 2 ασκείται: α) με μελέτη του εγγράφου στο κατάστημα της υπηρεσίας, ή β) με χορήγηση αντιγράφου, εκτός αν η αναπαραγωγή τούτου μπορεί να βλάψει το πρωτότυπο. Η σχετική δαπάνη αναπαραγωγής βαρύνει τον αιτούντα, εκτός αν ο νόμος ορίζει διαφορετικά. Αν πρόκειται για πληροφορίες ιατρικού χαρακτήρα, αυτές γνωστοποιούνται στον αιτούντα με τη βοήθεια γιατρού, ο οποίος ορίζεται για το σκοπό αυτόν. 5. Η άσκηση του κατά τις παρ. 1 και 2 δικαιώματος γίνεται με την επιφύλαξη της ύπαρξης τυχόν δικαιωμάτων πνευματικής ή βιομηχανικής ιδιοκτησίας.....».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει γραπτό αίτημα του προσφεύγοντος για χορήγηση των συνημμένων της εκθέσεως από τη Φορολογική αρχή.

Επειδή, οι φορολογικές παραβάσεις που καταλογίζονται στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** δεν είναι διαφορετικές από αυτές που αναφέρονται στο υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 καθώς, στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** αναφέρεται ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε έντεκα (11) Α.Π.Υ., από το εν χρήσει μπλοκ Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών, για παροχή υπηρεσιών (χωρίς Φ.Π.Α.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, συνολικής αξίας 550,00 ΕΥΡΩ, σε ισάριθμους πελάτες, για παροχή υπηρεσίας, παράβαση που επισύρει πρόστιμο 500,00 ΕΥΡΩ, ενώ στο υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, αναφέρεται η μη έκδοση 5 Α.Π.Υ. στις ημέρα Πέμπτη και μη έκδοση 6 Α.Π.Υ. αξίας πενήντα (50) ΕΥΡΩ έκαστη, ήτοι συνολικός αριθμός Α.Π.Υ. 11 και συνολική αξία αυτών 550,00 ΕΥΡΩ. Ευνόητο είναι ότι για τις έξι μη εκδοθείσες Α.Π.Υ. δεν αναφέρεται η ημερομηνία της παράβασης, διότι απλώς συμπίπτει με τη ημερομηνία διενέργειας του προληπτικού ελέγχου (.....-2019).

Επειδή, στον υπ. αριθ. Προσωρινό προσδιορισμό Προστίμου προσδιορίζεται το πρόστιμο στα 250,00 ΕΥΡΩ, ενώ στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, το πρόστιμο προσδιορίζεται στα 500,00 ΕΥΡΩ, καθώς ο έλεγχος στην προσβαλλόμενη πράξη εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις της παρ. 2 περ. η' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τη διαπιστωθείσα παράβαση, μη έκδοση Α.Π.Υ. από ατομική επιχείρηση, με απλογραφικά βιβλία, απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α.. Επιπλέον κατά τον επιτόπιο έλεγχο τα συνεργεία ελέγχου δεν έχουν πλήρη γνώση όλων των δεδομένων του εκάστοτε ελέγχου ώστε να γίνει, κατά την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων, ακριβής υπαγωγή των αδιαμφισβήτητων διαπιστώσεων, στις

κυρώσεις που επισύρουν (συναλλαγές απαλλασσόμενες ή μη του Φ.Π.Α. διενεργηθείσες πράξεις εν προκειμένω).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013: 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή 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 και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) στην ενότητα «1 ΓΕΝΙΚΑ», «ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στο ισόγειο πολυκατοικίας στη διεύθυνση, με τη συνεργασία του προσφεύγοντος και συνεπώς δε χρειαζόταν εντολή Εισαγγελέα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Α) Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την τροποποίηση της με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και

Β) Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** ως προς την προσβολή της με αρ. Πράξης Επιβολής Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης του άρθρου 13^Α παρ. 1 και 8 του Ν.2523/1997, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, **ως απαράδεκτης.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο Άρ. 54 παρ. 1 ^α του Ν.4174/2013	100,00	0,00

Πρόστιμο Άρ. 54 παρ. 1 ^ε του Ν.4174/2013	500,00	500,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	600,00	500,00

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

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.