



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/02/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 543

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) 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).
1. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
3. Την από **15.10.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/26.06.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.
4. Την με αριθμό/26.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για την οποία ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.10.2020 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 ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/26.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 3.100,00€, στο φορολογικό έτος 2020, λόγω:

Α) Μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (έναρξης επαγγέλματος), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^α & 2^α του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 100,00€).

Β) Μη συνεργασίας με τον φορολογικό έλεγχο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25§6 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^ε & 2^ε του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 2.500,00€).

Γ) Μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου σε μια περίπτωση πελάτη, αξίας 30,00€, για πράξη που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (υπηρεσίες ψυχολόγου), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1^ε & 2^η του Ν. 4174/2013 (ύψος προστίμου 500,00€).

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 08/05/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./11.02.2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό/26.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς

- 1) Δεν υπέπεσε σε καμία φορολογική παράβαση. Έχει διακόψει την άσκηση του επαγγέλματος του ψυχολόγου από το 2013 και από τότε παραμένει άνεργος. Ο χώρος, όπου διενεργήθηκε ο έλεγχος χρησιμοποιείται ως δευτερεύουσα κατοικία από τον προσφεύγοντα. Ουδμία παρεμπόδιση ελέγχου έλαβε χώρα.
- 2) Το επιβληθέν πρόστιμο είναι μη νόμιμο, αυθαίρετο και αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10 του ν. 4174/2013**: «1α..... 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.... 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. γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **1§2γ του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: « 2.Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12§§1 & 7 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «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.....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 του άρθρου **13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)....β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.....»

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο **25 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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,... 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου....6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου 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, με το 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 υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,... 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, ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' 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 την **ΠΟΛ 1252/2015**: « δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε')

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'). Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1026/2018**: «.....Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017). Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστάτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών). Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24, 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ)....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις 12/02/2020 και ώρα 18:00 συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης μετέβη στην οδό στη Θεσσαλονίκη, όπου ο προσφεύγων φερόταν, σύμφωνα με σχετική καταγγελία(Π.Δ. 190/2019) που υποβλήθηκε στην ανωτέρω υπηρεσία, αλλά και σύμφωνα με τις ηλεκτρονικές του καταχωρήσεις σε διαδικτυακές πλατφόρμες, να διατηρεί επαγγελματική έδρα, παρέχοντας υπηρεσίες ψυχολόγου. Είχε προηγηθεί τηλεφωνική επικοινωνία του προσφεύγοντος με μέλος του συνεργείου ελέγχου, κατά την διάρκεια της οποίας ο δεύτερος, προσποιούμενος τον πελάτη, επιβεβαίωσε την λειτουργία γραφείου από τον προσφεύγοντα στην εν λόγω διεύθυνση, κλείνοντας ραντεβού για συνεδρία. Κατά την προσέλευση στον χώρο διαπιστώθηκε η ύπαρξη σχετικής ταμπέλας τόσο στην είσοδο της οικοδομής, όσο και στην πόρτα του διαμερίσματος, στον 6^ο όροφο αυτής. Το συνεργείο ελέγχου εισήλθε αρχικά στο χώρο αναμονής, καθώς ο προσφεύγων δεν είχε ολοκληρώσει την συνεδρία με προηγούμενο πελάτη. Κατά την αποχώρησή του ο τελευταίος ρωτήθηκε από μέλος του συνεργείου, εάν έλαβε φορολογικό στοιχείο για την παρασχεθείσα υπηρεσία και εκείνος απάντησε αρνητικά, δηλώνοντας ταυτόχρονα ότι κατέβαλε στον προσφεύγοντα το ποσό των 30,00€. Στην συνέχεια, εισήλθαν όλα τα μέλη του συνεργείου στο γραφείο, δηλώνοντας στον προσφεύγοντα την ιδιότητά τους, με την επίδειξη των αστυνομικών τους ταυτοτήτων και της οικείας εντολής ελέγχου. Ο προσφεύγων, αρνούμενος τον έλεγχο απώθησε με βία τα μέλη του συνεργείου, αναγκάζοντάς τους να εξέλθουν από το γραφείο του και κλείνοντας τους την πόρτα. Λίγο αργότερα, μετά από σχετική κλήση του συνεργείου ελέγχου, στον χώρο προσήλθαν αστυνομικοί του Α.Τ. Λευκού Πύργου, οι οποίοι χτύπησαν την πόρτα του γραφείου του προσφεύγοντος, χωρίς ανταπόκρισή του. Κατόπιν, τα μέλη του συνεργείου προχώρησαν αφενός στην σύνταξη αναφοράς συμβάντος για το γεγονός της παρεμπόδισης ελέγχου, αντίγραφο του οποίου παραδόθηκε στους αστυνομικούς, και αφετέρου στην έκδοση και θυροκόλληση του υπ' αρ./12.02.2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του υπ' αρ./12.02.2020 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο **171 του ν.2717/1999** (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα δεν προκύπτει αμφιβολία ότι το διαμέρισμα, επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, χρησιμοποιούνταν από τον προσφεύγοντα ως επαγγελματικός χώρος και όχι ως δευτερεύουσα κατοικία. Η ταμπέλα τόσο στην είσοδο της οικοδομής όσο και στην πόρτα του διαμερίσματος, οι ηλεκτρονικές καταχωρήσεις στο διαδίκτυο, η συνεδρία με πελάτη την ώρα του ελέγχου αλλά και η τηλεφωνική επιβεβαίωση του προσφεύγοντος σε μέλος του συνεργείου ότι ασκεί το επάγγελμα του ψυχολόγου συνιστούν πλήρη απόδειξη περί της δραστηριότητάς του, καθώς και περί των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων α) της μη δήλωσης έναρξης επαγγέλματος του ψυχολόγου και β) της μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, περαιτέρω από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης είναι έκδηλο ότι ο προσφεύγων δεν συνεργάστηκε με το συνεργείο ελέγχου, επιχειρώντας ουσιαστικά να ματαιώσει τον διενεργούμενο έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Ε.Δ.Ε. Υπήρξε παρεμπόδιση του ελέγχου με θετικές ενέργειες και χρήση βίας, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1ε & 2ε του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου, σε ότι αφορά τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **62 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, σύμφωνα με την παρ. **2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο **171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον 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 ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/05/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4308/2014 και Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./26.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου, αυθαίρετου προστίμου και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 15.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό/ πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./26.06.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

| Είδος προστίμου | Καταλογιζόμενο ποσό βάσει ελέγχου |
|---|-----------------------------------|
| Πρόστιμο για μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (έναρξης επαγγέλματος) - αρ. 54§1 ^α &2 ^α του Ν. 4174/2013 | 100,00€ |
| Μη συνεργασία με τον φορολογικό έλεγχο- αρ. 54§1 ^ε &2 ^ε του Ν. 4174/2013 | 2.500,00€ |
| Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου με μια περίπτωση πελάτη, αξίας 30,00€, για πράξη που δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. (υπηρεσίες ψυχολόγου) - αρ. 54§1 ^ε &2 ^η του Ν. 4174/2013 | 500,00€ |
| ΣΥΝΟΛΟ | 3.100,00€ |

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.