



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.02.2022

Αριθμός απόφασης:306

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας: 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουτουμε ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.09.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ για το φορολογικό έτος 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ.

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

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του τουμε 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 υπ' αριθ./.....**09.2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση (πιτσαρία) για το φορολογικό έτος 2019, πρόστιμο ποσού 3.866,63€ (7.733,27/2), λόγω μη έκδοσης από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου, πέντε χιλιάδων εννιακοσίων ογδόντα (5.980) Α.Λ.Π., συνολικής αξίας πενήντα πέντε χιλιάδων τριακοσίων τριάντα τεσσάρων ευρώ και ογδόντα εννέα λεπτών (55.334,89€), ήτοι καθαρής αξίας 47.601,62€ πλέον ΦΠΑ 7.733,27 €, στη χρονική περίοδο από 15-04-2019 έως 21-09-2019, για πώληση ειδών σε πακέτο, σε ισάριθμους διαφορετικούς πελάτες, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από07.2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Ε2 τμήματος ερευνών της Ε' υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Άρνηση της αποδιδόμενης από την φορολογική αρχή παράβασης περί δήθεν μη έκδοσης παραστατικών. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 λόγω ανυπαρξίας της καταλογιζόμενης παράβασης. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης.
2. Παρανομία του φορολογικού ελέγχου λόγω διενέργειάς του χωρίς την παρουσία δικαστικού λειτουργού. Αντισυνταγματικότητα του ελέγχου της φορολογικής αρχής λόγω παραβίασης του ασύλου της επαγγελματικής στέγης. Κατάσχεση παράνομου αποδεικτικού μέσου.
3. Πλημμέλεια του φορολογικού ελέγχου που συνίσταται στην αποδοχή των πορισμάτων του από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. δια της συνυπογραφής της έκθεσης ελέγχου χωρίς την προηγούμενη συμμετοχή στην έρευνα που διενεργήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας - παράβαση ουσιώδους τύπου

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 και 2 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. 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...*»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016**: «*...1. Θα διενεργείται έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά τη διακίνηση των αγαθών, την πώληση αυτών και την παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, θα εξετάζεται αν εκδόθηκαν τα οριζόμενα από το ν.4308/2014 παραστατικά διακίνησης (Παραστατικό Διακίνησης, Δελτίο Αποστολής, Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων, Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης, κ.λπ.), τιμολόγια πώλησης και παραστατικά λιανικής πώλησης (Απόδειξη, Απόδειξη λιανικής, Απόδειξη λιανικής πώλησης, Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, Απόδειξη λιανικών συναλλαγών, κ.λπ.), για τη διακίνηση και την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών μεταξύ επιτηδευματιών ή μεταξύ επιτηδευματιών και ιδιωτών-καταναλωτών. Σχετική με τα ανωτέρω είναι η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 252 Α') περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει. 2. 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, θα ζητά το προβλεπόμενο από το ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης. Ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασης και αναψυχής (π.χ. ταβέρνες, εστιατόρια, ψησταριές, πιτσαρίες, καφενεία, μπαρ κ.λπ.), η είσοδος εντός του καταστήματος ή στους εξωτερικούς χώρους αυτού είναι απαραίτητη, προκειμένου να διαπιστωθεί η έκδοση παραστατικού λιανικής πώλησης για την επιτόπια κατανάλωση φαγητών, ποτών, κ.λπ. 3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση*

παραστατικού διακίνησης ή πώλησης, ή τα παραστατικά που αφορούν τη συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο, ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης, κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) 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, κ.λπ.) και θα αναζητούνται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής. 4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1), μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο τεκμηριώνει την διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις. Σημειώνεται ότι παρότι δεν απαιτείται να κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σε κάθε περίπτωση σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενημέρωσης δηλαδή του φορολογούμενου για την παράβαση που υπέπεσε...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1, 2, 3 & 5 του Ν. 4308/2014: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το

λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα..... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1, 2, 5 & 7 του Ν. 4308/2014: «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.....2.Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.... 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 & 2 του Ν. 4308/2014: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **13 του Ν. 4308/2014**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου **58Α του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

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. 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, με το άρθρο **28§2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «..... 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 εμπειριστатωμένα 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, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα από την με ημερομηνία07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Ε2 τμήματος ερευνών της Ε' υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις .../09/2019 και ώρα 21:00 διενεργήθηκε έλεγχος από ελεγκτές της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης/ Ε' υποδιεύθυνσης (Λάρισας), δυνάμει της με αριθ. .../1.....3/...-09-2019 εντολής του Προϊσταμένου της, στο κατάστημα του προσφεύγοντος επί της οδού αρ. στα Τρίκαλα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ.) και του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α 251/24-11-2014) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα- Ε.Λ.Π.). Κατά την διάρκεια του ελέγχου, και αφού είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων δεν είχε εκδώσει αποδείξεις λιανικής πώλησης σε έξι περιπτώσεις συνολικής αξίας σαράντα τριών ευρώ και τριάντα λεπτών 43,30€, το κλιμάκιο του ελέγχου εντόπισε εντός του καταστήματος και, δη, πλησίον της εν λειτουργία ταμειακής μηχανής ένα πρόχειρο τετράδιο, το οποίο σύμφωνα με τις προφορικές

δηλώσεις προσφεύγοντος, τηρούνταν από τον ίδιο προσωπικά, έτσι ώστε να μπορεί να παρακολουθεί αναλυτικά τον πραγματικό ημερήσιο αριθμό παραγγελιών και τον πραγματικό ημερήσιο τζίρο (ακαθάριστα έσοδα) της επιχείρησής του.

Στη συνέχεια, με την με αριθμό .../...-09-2019 έκθεση κατάσχεσης ο έλεγχος προέβη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του Ν.4174/13, σε κατάσχεση του ως άνω πρόχειρου, τετραδίου. Το κατασχεθέν τετράδιο αποτελείτο από 120 σελίδες, οι οποίες όλες αριθμήθηκαν, υπογράφηκαν από τον έλεγχο και σφραγίστηκαν επιτόπου από τον προσφεύγοντα

Ο επιτόπιος έλεγχος ολοκληρώθηκε με την επίδοση του υπ' αρ.-/...-09-2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση (άρθρα 62 & 28 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999), του υπ' αρ.-/...-09-2019 προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, καθώς της με αρ./.....-09-2019 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Σε μεταγενέστερο χρόνο εκδόθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία η με αριθμό/1.....5/...-10-2019 εντολή διενέργειας ελέγχου- έρευνας, για τον περαιτέρω μερικό φορολογικό έλεγχο και επεξεργασία στα γραφεία της υπηρεσίας των κατασχεθέντων και προσκομισθέντων στοιχείων.

Στην συνέχεια διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος για το διάστημα 15.04.2019-15.09.2019 όλων των ανωτέρω στοιχείων, από τον οποίο προέκυψε το πλήθος των μη εκδοθεισών Α.Λ.Π. και η αξία μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ανά ημέρα. Η συνολική αποκρυβείσα αξία για το ανωτέρω διάστημα προσδιορίστηκε στο ποσό των 55.291,59€ (καθαρή αξία 47.563,30€ πλέον Φ.Π.Α. 7.728,29€). Στην ανωτέρω αποκρυβείσα αξία προστέθηκε και η αξία των μη εκδοθεισών έξι (6) Α.Λ.Π. την ημέρα διενέργειας του επιτόπιου ελέγχου (στις 21.09.2019) 43,30€ (καθαράς αξίας 38,32€ πλέον Φ.Π.Α. 4.98€).

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε και επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα το υπ' αρ.-/...-05-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου(Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση (άρθρα 62 & 28 του Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) και ο ταυτάρριθμος προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μετά την αξιολόγηση των απόψεων – αντιρρήσεων του προσφεύγοντος, τις οποίες δεν έκανε δεκτές, συνέταξε την έκθεση ελέγχου την οποία απέστειλε μαζί με τα συνημμένα αυτής στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων (αριθμ. πρωτ. παραλαβής/.....10.20) ως αρμόδια για την επιβολή του προστίμου.

Στις/10/2020 από τη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../.../3412/.....10.21 εντολή, για μερικό έλεγχο στις φορολογίες εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Στις/09/21 από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ./2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4174/2013, σύμφωνα με την οποία επιβλήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, τουμε ΑΦΜ, πρόστιμο ποσού, τριών χιλιάδων οκτακοσίων εξήντα έξι ευρώ και εξήντα τριών λεπτών (3.866,63€).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **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, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στο επίμαχο κατασχεθέν τετράδιο δεν αναγράφονταν οι πραγματοποιηθείσες ημερήσιες παραγγελίες και εισπράξεις της επιχείρησης αλλά κατά προσέγγιση υπολογισμοί της εικαζόμενης μελλοντικής πορείας των εργασιών της καθίσταται προδήλως αβάσιμος, εάν ληφθεί υπόψη η ιδιαίτερη ακρίβεια και η λεπτομέρεια που διακρίνει τον τρόπο καταγραφής των ημερησίων στοιχείων των συγκεκριμένων μεγεθών (παραγγελιών, τζίρου).

Επειδή, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα ικανό να αποδείξει τους ισχυρισμούς του και να αποδημήσει το πόρισμα του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Ε2 τμήματος ερευνών της Ε' υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^α του Ν. 4174/2013, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τέλεσης της αποδιδόμενης σε βάρος της παράβασης και μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 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.

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, με το άρθρο 9 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Η κατοικία του καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας. 2. Οι παραβάτες της προηγούμενης διάταξης τιμωρούνται για παράβαση του οικιακού ασύλου και για κατάχρηση εξουσίας και υποχρεούνται σε πλήρη αποζημίωση του παθόντος, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, ως κατοικία κατά το πιο πάνω άρθρο, θεωρείται κάθε χώρος που χρησιμοποιείται για διαβίωση, διαμονή, ακόμη και για εργασία, που δεν είναι προσιτός σε όλους, στην έννοια δε αυτή εμπίπτει τόσο η αμιγής, όσο και η μικτή κατοικία, αυτή δηλαδή που χρησιμοποιείται και ως έδρα της επαγγελματικής δραστηριότητας του ατόμου.

Επειδή, στη συνταγματική θεωρία γίνεται δεκτό ότι λιγότερο επαχθείς περιορισμοί του ασύλου της κατοικίας, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για τον έλεγχο της τηρήσεως του νόμου, όπως οι έλεγχοι και επιθεωρήσεις που διενεργούνται από όργανα της διοίκησης, με σκοπό την διαπίστωση της συμμόρφωσης των πολιτών στην κείμενη διοικητική νομοθεσία, στην έννοια της οποίας υπάγεται και η φορολογική τοιαύτη, δεν εμπίπτουν στο άρθρο 9 παρ.1 εδάφιο 3 του Συντάγματος, η έκφραση του οποίου «καμία έρευνα», πρέπει να ερμηνευθεί συσταλτικά. Διότι διαφορετικά, κατά την άποψη αυτή, καθίσταται σχεδόν αδύνατη η εποπτεία της τήρησης της εργατικής, υγειονομικής, φορολογικής κ.λπ νομοθεσίας (βλ. *σχετ. Δαγτόγλου: Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, έκδοση 1991 σελίδα 344 , Χρυσόγονου Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα: έκδοση 2006, σελίδα 249 Σκουρής –Τάχος, Δίκαιο Δημόσιας Τάξης , έκδοση 1990, σελίδα 68*).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η είσοδος των ελεγκτών υπαλλήλων στον χώρο της επιχείρησης και μάλιστα όχι στο προσιτό στο κοινό μέρος αυτού, αλλά στα ενδότερα, όπου γίνεται η παρασκευή των εδεσμάτων και είναι χώρος περικλειστος σε σχέση με το υπόλοιπο μέρος του καταστήματος, όπου βρέθηκαν και οι επίμαχες σημειώσεις, στο βαθμό που δεν πραγματοποιήθηκε παρουσία δικαστικού λειτουργού συνιστά παραβίαση του άρθρου 9 παρ. 1 του Συντάγματος. Κατ' επέκταση απαγορεύεται, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του Συντάγματος, η χρήση του ανωτέρω πρόχειρου τετραδίου ως αποδεικτικού μέσου, δεδομένου ότι αυτό κατασχέθηκε από τους ελεγκτές, κατά παράβαση του άρθρου 9 του Συντάγματος.

Επειδή, οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., δυνάμει της με αρ. αριθμ./1.....3/.....09.2019 εντολής ελέγχου, το Σάββατο/09/2019 και ώρα 21:00 μ.μ., μετέβησαν στην επαγγελματική έδρα του προσφεύγοντος (παρ. 3 άρ. 25 ν.4174/13) εκτός του επίσημου ωραρίου και σύμφωνα με την ειδική μνεία που γινόταν στην εντολή, για την διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου εντοπίστηκε από το συνεργείο και κατασχέθηκε ένα πρόχειρο τετράδιο, μπλε χρώματος (με λογότυπο «ΔΙΕΘΝΕΣ "SUPER"», κωδ. προϊόντος 5201303110051 της εταιρίας SKAG) αποτελούμενο από 120 σελίδες. Σύμφωνα με την με αρ./...09.2019 έκθεση κατάσχεσης, το κατασχεθέν πρόχειρο τετράδιο εντοπίστηκε από το κλιμάκιο του ελέγχου εντός του καταστήματος της επιχείρησης και, δη, πλησίον της εν λειτουργία ταμειακής μηχανής. Ο συγκεκριμένος χώρος, σύμφωνα με τον έλεγχο, ήταν ελεύθερα προσβάσιμος και ανεμπόδιστα εκτεθειμένος στην θέα του κοινού που εισερχόταν εντός του καταστήματος

Επειδή, από τα ανωτέρω είναι έκδηλο ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στην επαγγελματική εγκατάσταση και όχι στην κατοικία του προσφεύγοντος, ώστε να απαιτείται εντολή του αρμόδιου εισαγγελέα και η παρουσία δικαστικού λειτουργού, κατά την πραγματοποίηση αυτού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του άρθρου 9 του Συντάγματος λόγω απουσίας δικαστικού λειτουργού, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή, στο άρθρο **37 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».*

Επειδή με την με αριθ. **Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014** «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» εγκύκλιο μεταβιβάστηκαν οι κατωτέρω αρμοδιότητες:

«...15. Την υπογραφή του σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών.....Κατά περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι αυτών που φέρουν την εντολή ελέγχου....

16. Την υπογραφή και την θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου....για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, στην οποία υπάγεται το Τμήμα, εφόσον υπάρχει ή από τον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σε περίπτωση που το Τμήμα δεν υπάγεται σε Υποδιεύθυνση».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται πλημμέλεια του φορολογικού ελέγχου που συνίσταται στην αποδοχή των πορισμάτων του από υπάλληλο της ίδιας Δ.Ο.Υ. δια της συνυπογραφής της έκθεσης ελέγχου χωρίς την προηγούμενη συμμετοχή του στην έρευνα που διενεργήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Η κατάσχεση του αθεώρητου πρόχειρου τετραδίου διενεργήθηκε στις09.2019, βάσει της με αρ./1.....3/.....09.2019 εντολής (μερικού επιτόπιου φορολογικού) ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης. Κατόπιν τούτου, η σχετική έκθεση κατάσχεσης φέρει τις υπογραφές όλων των μελών του ελεγκτικού κλιμακίου που διενήργησε τον έλεγχο της09.2019 στην έδρα του προσφεύγοντος, όπως αυτά καθορίζονται ρητά στην ως άνω αναφερομένη εντολή ελέγχου. (....., και). Τουναντίον, το με αρ./.....05.2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) και ο με αρ./.....05.2020 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου εκδόθηκαν (σε αντικατάσταση των αντιστοίχως, αρχικώς εκδοθέντων με αρ./.....09.2019 Σ.Δ.Ε και με αρ./.....09.2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου) μετά από τον έλεγχο και την επεξεργασία των (προσκομισθέντων και κατασχεθέντων) στοιχείων που διενεργήθηκαν εντός του γραφείου της υπηρεσίας, βάσει της με αρ./...../.....10.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, με την οποία ορίστηκαν ως μέλη της συγκεκριμένης ομάδας έρευνας και επεξεργασίας των σχετικών στοιχείων οι ελεγκτές και Συνεπώς, νομίμως και προσηκόντως, οι ως άνω πράξεις υπογράφονται μόνο από τους συγκεκριμένους ελεγκτές και όχι και από την κ., η οποία δεν είχε οριστεί ως μέλος της αντίστοιχης ομάδας έρευνας και επεξεργασίας, που διενήργησε τον συγκεκριμένο έλεγχο εντός των γραφείων της υπηρεσίας. Η οικεία δε έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. νομίμως υπογράφηκε από τους ανωτέρω τρεις ελεγκτές δεδομένου ότι συμπεριλαμβάνει τις διαπιστώσεις των ελέγχων που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο αμφότερων των εντολών (...../1.....3/.....09.2019 &/1.....5/.....10.2019)

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από2021 και με αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

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

Η υπ' αριθ./.....09.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσό
Πρόστιμο αρ. 58 ^α παρ. 1 Ν. 4174/2013 (λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων)	3.866,63€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.