



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2303

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **31-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**:....., κατά της με αριθμό .../30-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 07-06-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **31-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ. .../30-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 30/06/2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 3.881,10€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022 ποσού 1.940,55€, ήτοι συνολικού ποσού 5.821,65€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-04-2024 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ'αριθμ. .../22-08-2022 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καθώς στις 22-08-2018, ημέρα Τετάρτη και ώρα 16:00π.μ., υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης διενεργώντας επιτόπιο έλεγχο στο κατάστημα της προσφεύγουσας με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες κομμωτηρίων γυναικών και κοριτσιών», κατέσχεσαν δύο ημερολόγια στα οποία απεικονίζονταν τα ραντεβού των πελατών ανά ημέρα για τις υπηρεσίες κόμμωσης και περιποίησης νυχιών που παρείχε η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επικαλούμενη ότι:

1. Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσής της από κατά τόπο και χρόνο αναρμόδιο όργανο. Παράνομη υπέρβαση εύλογου χρόνου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης από την ημερομηνία διενέργειας ελέγχου. Οι χρονικοί περιορισμοί στη διάρκεια του ελέγχου δεν δύναται να υπερβαίνουν την εύλογη διάρκεια των 34 μηνών από την εντολή ελέγχου. Δεν επιτρέπεται νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.5104/2024

η διάρκεια του ελέγχου ορίζεται σε ένα έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Στο άρθρο 25 του ν.4987/2022 ορίζεται η είσοδος σε εγκαταστάσεις. Στη συγκεκριμένη περίπτωση και ενόψει ότι η εντολή ελέγχου δόθηκε στις 24-09-2018 ενώ ήδη τα ελεγκτικά όργανα είχαν προβεί στη σύνταξη της υπ'αριθμ. .../22-08-2018 έκθεσης κατάσχεσης και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης πραγματοποιήθηκε στις 30-04-2024, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε παράνομα λόγω παρόδου του εύλογου χρόνου διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

2. Ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσης της κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Ενόψει του ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική της επιχείρηση το 2018 και ουδέποτε η φορολογική αρχή της κοινοποίησε οποιαδήποτε πράξη, δημιουργήθηκε καλόπιστα η πεποίθηση ότι δεν επίκειται η έκδοση δυσμενούς πράξης.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς.

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.[...].»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4987/2022 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 και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2) Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο 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. ... 4) Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ... 7) Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ' και δ', την περιοχή του ελέγχου ή και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 – 2/5/2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας":

«Άρθρο 23 - Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Άρθρο 25 Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται

συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου. ...»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, τυχόν υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου, όπως η διάρκεια ορίζεται (αρχικώς ή κατόπιν παρατάσεως) στην οικεία εντολή ελέγχου, συνιστά (ενδεχομένως) πλημμέλεια που ανάγεται στη διαδικασία εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως (με αποτέλεσμα να απαιτείται πράγματι, κατά το άρθρο 79 παρ. 5 του ΚΔΔ, απόδειξη βλάβης για την παραδεκτή προβολή αντίστοιχου λόγου προσφυγής, όπως ορθώς κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση), δεν συνεπάγεται, όμως, αναρμοδιότητα της φορολογικής αρχής προς έκδοση της πράξης αυτής και, επομένως, δεν καθιστά άνευ ετέρου πλημμελή την καταλογιστική πράξη για τον λόγο αυτό. (ΣτΕ 973/2024). Ειδικά, όσον αφορά τον χρόνο ολοκλήρωσης των φορολογικών ελέγχων, με την με αριθμό 2341/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι, δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και αν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στις 22/08/2018 εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .../2018 εντολή διενέργειας επιτόπιων ελέγχων κατ' εφαρμογή της παρ. 7 του άρθρου 25 του ν.4174/2013, όπως

κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας στα πλαίσια του οποίου κατασχέθηκαν δύο ημερολόγια χρήσης 2018 στα οποία απεικονίζονταν τα ραντεβού και οι υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών κόμμωσης και περιποίησης νυχιών και συντάχθηκε η υπ' αριθμ./22-08-2018 έκθεση κατάσχεσης. Στη συνέχεια εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων οι υπ'αριθμ./0/24-09-2018, .../.../06-03-2019, .../.../28-03-2019 &/.../12-02-2020 εντολές μερικού ελέγχου γραφείου για τα φορολογικά αντικείμενα Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω παράτασης και αλλαγής ελεγκτών, ενώ από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η υπ' αριθμ./.../.../01-02-2024 εντολή ελέγχου, λόγω μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δυνάμει της οποίας συντάχθηκε η από 30-04-2024 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α..

Επειδή, κατά την επεξεργασία των κατασχεμένων ημερολογίων ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματοποιηθέντα ραντεβού, τη χαμηλότερη τιμή που κοστολογείται η αναγραφόμενη στα ημερολόγια υπηρεσία, τις ειδικές συνθήκες τιμολόγησης σε συγκεκριμένη ημέρα της εβδομάδας και λοιπά στοιχεία όπως αναφέρονται στη σελ. 25 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προσδιόρισε τη μικτή και καθαρή αξία των εκροών και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με το ν.2859/2000: «Άρθρο 1 - Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2 - 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,[..]

Άρθρο 3 - 1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,[..]

Άρθρο 39 - 1. Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι κατά το χρόνο έναρξης των εργασιών τους.[...]

Επειδή, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν.5104/2024 - (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) κατά ρητή πρόβλεψη της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 84 παρ.2 του ίδιου νόμου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή ελέγχου που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του εν λόγω νόμου και δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και απαιτήσεις. Σύμφωνα δε με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Η εμπιστοσύνη για να προστατευθεί νομικώς θα πρέπει ο διοικούμενος να μην έχει προκαλέσει ο ίδιος παραπλανητικά και με δόλο τη διοικητική ενέργεια που έχει ως κατάληξη τη διαμόρφωση της πραγματικής κατάστασης.

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

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της. Αντίθετα, η προσφεύγουσα ήταν ενήμερη για τον φορολογικό έλεγχο ήδη από τις 22-08-2018, όταν κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, της επιδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. .../22-08-2018 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ουδόλως ανταποκρίθηκε και γι' αυτό της επιβλήθηκε η υπ' αριθμ. .../30-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης, αλλά και μεταγενέστερα, όταν της κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. .../06-03-2019 εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. .../18-03-2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων και ως εκ τούτου ήταν εύλογο να αναμένει την σε βάρος της έκδοση δυμενούς πράξης εκ μέρους της Φορολογικής Αρχής.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **31-05-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία του με **ΑΦΜ**:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

1)Υπ' αριθμ. .../30-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 30/06/2018.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	3.881,10 €	3.881,10 €
Πρόστιμο αρ.58 ^Α του ν.4987/2022	1.940,55 €	1.940,55 €
Συνολικό ποσό	5.821,65 €	5.821,65 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα από της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

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

**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