



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4390

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /11-05-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου

της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./11-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την με ημερομηνία θεώρησης 11/05/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου.

6. Το με αρ. πρωτ./03-07-2018 (ΔΕΔ.....2018/04-07-2018) διαβιβαστικό έγγραφο της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών με συμπληρωματικά στοιχεία επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./11-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της περ. δ' της παρ. 1 του ίδιου ως άνω άρθρου.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Α' ΔΟΥ Αθηνών την με αρ. πρωτ../20-04-2015 αίτηση, με την οποία ζητούσε την επιστροφή ποσού 31.315,26 € που αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της περιοδικής δήλωσης 01/10/2014-31/12/2014.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η με αρ./12-06-2015 εντολή ελέγχου και απεστάλη στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ./16-05-2016 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 προκειμένου εντός πέντε ημερών να προσκομίσει στην φορολογική αρχή τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στο χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2014 καθόσον το επίμαχο πιστωτικό υπόλοιπο προέρχεται από την 01/01/2012.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση. Ωστόσο, δεν προσκόμισε τα βιβλία της επιχείρησης του, αλλά μόνο ορισμένα εκ των ζητηθέντων στοιχείων. Ταυτόχρονα, προσκόμισε αντίγραφο της από 07/06/2016 και με αριθ. Έκθεσης Επίδοσης εξώδικης

όχλησης προς τον προηγούμενο λογιστή του, προκειμένου ο τελευταίος να του αποδώσει όλα τα φορολογικά στοιχεία που είχε στην κατοχή του.

Συνεπεία των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή δεν μπόρεσε να διενεργήσει τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αποτέλεσμα να καταλογίσει στον προσφεύγοντα, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, παράβαση για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, μεταρρύθμιση ή άλλως εξαφάνιση της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- *Η μη προσκόμιση δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του αλλά στον προηγούμενο λογιστή του, ο οποίος μετά τη διακοπή της συνεργασίας τους δεν παρέδωσε όλα τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής. Σχετική η από 07/06/2016 εξώδικη πρόσκληση.*
- *Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.*
- *Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.*
- *Παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.*
- *Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013: «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 όπως ορίζει η παρ. 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014: «14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4174/2013 «Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας»: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή η παρ. 13 της ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 προβλέπει ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την

παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί. Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων δεν οφείλεται σε δική του υπαιτιότητα, αλλά στον προηγούμενο λογιστή, ο οποίος μετά τη διακοπή της συνεργασίας τους δεν του παρέδωσε όλα τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν στοιχειοθετούνται λόγοι ανωτέρας βίας που να δικαιολογούν την μη προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις από τη φορολογική αρχή. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά εκτέθηκε, η έννοια της ανωτέρας βίας συνιστά κάθε γεγονός εξαιρετικό και απρόβλεπτο, το οποίο είναι είτε αντικειμενικό (π.χ. σεισμός), είτε υποκειμενικό (π.χ. ασθένεια) και το οποίο δεν θα μπορούσε να προληφθεί. Σε καμία περίπτωση δεν συνιστά λόγο ανωτέρας βίας ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα βιβλία δεν παραδίδονταν σε εκείνον από τον πρώην λογιστή του. Άλλωστε, το γεγονός αυτό, ακόμη και αν είναι πραγματικό, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ανωτέρα βία, δεδομένου ότι, ο προσφεύγων δεν επέδειξε την δέουσα επιμέλεια και σύνεση ώστε να παραλάβει τα βιβλία και στοιχεία του από τον πρώην λογιστή του και να τα έχει στη κατοχή του, ως όφειλε, πριν αυτά ζητηθούν από την ελεγκτική αρχή.

Σημειώνεται δε ότι, οι διαφορές που ενδεχομένως υφίστανται μεταξύ του προσφεύγοντος και του πρώην λογιστή του, δεν άπτονται της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον δεν αφορούν φορολογική διαφορά αλλά αστική διαφορά μεταξύ ιδιωτών, για την επίλυση της οποίας αρμόδια είναι τα αστικά δικαστήρια.

Επειδή με βάση τα οριζόμενη στην παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2012-2013: «2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν.

Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 18 άρθρου 5 ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) όπως ισχύει: «Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.»

Επειδή σε κάθε περίπτωση την αποκλειστική ευθύνη για την ορθή τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων φέρει ο ίδιος ο επιτηδευματίας. Συνεπώς, τα βιβλία και στοιχεία φυλάσσονται με ευθύνη του επιτηδευματία, ο οποίος οφείλει να προσκομίζει αυτά εντός της ταχθείσας, από την αρμόδια φορολογική αρχή, προθεσμίας. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι αφενός παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης καθόσον η φορολογική αρχή προέβη στον επίμαχο καταλογισμό προστίμου

παρά το γεγονός ότι γνώριζε ότι δεν ευθύνεται για την μη προσκόμιση των αιτηθέντων στοιχείων και αφετέρου η αρχή της αναλογικότητας με την επιβολή ενός δυσανάλογου και επαχθούς προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή εν προκειμένω, από τα εξετασθέντα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παρούσα προσφυγή, δεν προκύπτει καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης, καθόσον η κρινόμενη πράξη επιβολής προστίμου καταλογίστηκε σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις. Εξάλλου, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Επομένως, ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται απορριπτέος ως αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται 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 ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου που επιβάλλει τη ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων του φόρου με τυπικό νόμο, δεν επαφίεται ο καθορισμός τους στη διακριτική ευχέρεια της φορολογούσας αρχής, πολλώ δε μάλλον η έλλειψη της διακριτικής ευχέρειας ισχύει και κατά την εξατομίκευση των φορολογικών διατάξεων από τη φορολογούσα αρχή. Η ελληνική νομολογία πάγια δέχεται ότι κατά την επιβολή του φόρου δεν υπάρχει διακριτική ευχέρεια της φορολογούσας αρχής (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 684/77, 3457/78, 3272/80). Συνεπώς, η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της

παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή όπως έχει άλλωστε κριθεί με την απόφαση 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας 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 στην υπό εξέταση υπόθεση, μετά τη διαπίστωση της κρινόμενης παράβασης, το πρόστιμο, καταλογίστηκε βάσει των διατάξεων, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, όπως αυτές ισχύουν. Ως εκ τούτου, η Φορολογική Αρχή, ενεργώντας αφενός στα πλαίσια της δέσμιας αρμοδιότητάς της, συμμορφούμενη αφετέρου πλήρως προς τις οικείες φορολογικές διατάξεις, ορθώς και νομίμως εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή πράξη. Επομένως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση, καθόσον, ουδέποτε κλήθηκε εγγράφως να παράσχει εξηγήσει στη φορολογική αρχή για τους λόγους μη προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):
«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 την παρ. 4 του άρθρου 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013): «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η ανωτέρω περιγραφόμενη μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων, συνιστά διαδικαστική παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. γ' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και για την οποία, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν απαιτείται η κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων εκ μέρους της

φορολογικής αρχής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και αναιτιολόγητη και εξ αυτού του λόγου καθίσταται ακυρωτέα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «*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 εξάλλου στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «*Αιτιολογία*» ορίζονται τα ακόλουθα: «*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.*».

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.)

Επειδή τα 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). 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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης, καθώς αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή

των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο καταλογισμός του προστίμου, ως αποτέλεσμα των διαπιστωθεισών από τον έλεγχο παρατυπιών. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013:

«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:, δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α), γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος **είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα**»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ορθά και σύννομα καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, καθόσον, δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./16-05-2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 4174/2013 και δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων από τη φορολογική αρχή βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου η τελευταία να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα πλαίσια της υπ' αριθ./22-09-2015 εντολής ελέγχου.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/06/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./11-05-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - Καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο περιπτ. γ' παρ. 2 άρθρου 54 ν. 4174/2013: **250,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.