



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1027/22-05-2018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την από .../.../2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγου....., συνολικό πρόστιμο 2.600,00 € για:

Α) Μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) υποχρεώσεις τ..., ήτοι μη τήρηση, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (βιβλίων), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

που επισύρει το πρόστιμο ύψους **2.500,00 €** που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση η) και παράγραφος 2 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Β) Μη υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσης έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που επισύρει το πρόστιμο ύψους **100,00 € που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).**

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) εδράζεται στην από .../.../2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2017 τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ολικώς η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Κατά τον χρόνο που διενεργήθηκε ο επιτόπιος έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» (Hotel), κατά την .../08/2017, ... προσφεύγ..... βρισκόταν στην εργασία τ... στο γυμναστήριο “.....” τ... Κ. και όχι στον χώρο του ελέγχου. Από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. δέχτηκε τηλεφώνημα για να μεταβεί στον χώρο του ελέγχου. Όταν ... προσφεύγ..... μετέβη εκεί, οι ελεγκτές τ...ν ενημέρωσαν για την διαπίστωσή τους ότι παρείχε, κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, υπηρεσίες εκμάθησης κολύμβησης σε επτά (7) άγνωστα παιδιά, έναντι κάποιας αμοιβής.

2.

... προσφεύγ..... υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. το από .../.../2017 Υπόμνημα, αναφορικά με την διαπιστωθείσα παράβαση, με τέσσερις (4) συνημμένες Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) ισάριθμων γονέων παιδιών, προσωπικών και οικογενειακών φίλων τ... προσφεύγο....., στους οποίους είχε υποσχεθεί να παραδώσει στα παιδιά τους μερικά μαθήματα κολύμβησης, εντελώς δωρεάν, χάριν της φιλικής τους σχέσης.

3.

Η Φορολογική Διοίκηση εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη κατά παράβαση του δικαιώματος τ... προσφεύγο..... για προηγούμενη ακρόαση.

4.

Το με αριθμό/...-08-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η από .../.../2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη που κοινοποιήθηκαν στ...ν προσφεύγο..... από την Φορολογική Διοίκηση στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, αναφορικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης.

5.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των Αρχών της ασφάλειας του δικαίου, της αναλογικότητας, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Βιβλία και στοιχεία) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και

άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία) παράγραφοι 1, 5 και 6 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/24-11-2014) ορίζεται ότι

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στην διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί την λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και την φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την συμμόρφωση με την φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 (Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο) παράγραφος 1 περίπτωση α) εδάφια πρώτο και δεύτερο του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000), όπως ισχύουν για το φορολογικό έτος 2017, ορίζεται ότι

«1. Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) Δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περιπτώσεις α) και η) και παράγραφος 2 περιπτώσεις α) και ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) Δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

η) Δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

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) και η) και ιδ) της παραγράφου 1.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ενότητας II παράγραφος 2 περίπτωση α) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα [παράγραφος 1 περίπτωση α)].

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά σε φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 01/01/2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περίπτωση α) της παραγράφου 1 σε συνδυασμό με την περίπτωση α) της παραγράφου 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών – προμηθευτών της παραγράφου 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.. ..».

Επειδή, από έρευνα στο διαδίκτυο που διενήργησαν οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ανώνυμης τηλεφωνικής καταγγελίας, βρέθηκε ανάρτηση που αφορούσε στην παράδοση μαθημάτων κολύμβησης στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» στ... ..
....., με έναρξη από την .../07/2017, παραπέμποντας για πληροφορίες στ...ν προσφεύγο....., χωρίς να γίνεται αναφορά για δωρεάν παράδοση μαθημάτων – προπονήσεων.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ., ... ιδιοκτήτ... του ανωτέρω ξενοδοχείου κ. πληροφόρησε τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ., κατά την διάρκεια του φορολογικού ελέγχου της .../08/2017, ότι τον μήνα Ιούνιο ... προσφεύγ... τ... είχε προτείνει να τ... παραχωρηθεί δωρεάν η πισίνα του ξενοδοχείου, για κάποιες ώρες της ημέρας, ώστε να παραδίδει μαθήματα εκμάθησης κολύμβησης σε παιδιά. Σκεπτόμεν... κ. ότι η επιχείρησή τ... θα είχε έσοδα από τους συνοδούς των παιδιών, δεδομένου ότι στον χώρο της πισίνας λειτουργεί μπαρ, συμφώνησε με τ...ν προσφεύγο..... να τ... παραχωρήσει την πισίνα.

Επειδή, στο με αριθμό/...-08-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση της Δ.Ο.Υ. προς τ...ν προσφεύγο....., που τ... επιδόθηκε νομίμως την .../08/2017, αναφέρεται ότι «Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι (... προσφεύγ.....) παρέδιδε μαθήματα κολύμβησης σε επτά (7) παιδιά στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» στ... ..
.....». Επιπλέον, στο με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου της Δ.Ο.Υ./...-...-2017 και από .../.../2017 Υπόμνημα τ... προσφεύγο..... – που υποβλήθηκε σε ανταπόκριση της ως άνω Κλήσης σε Ακρόαση – αναφέρεται, στην πρώτη παράγραφο, ότι «Στις .../08/2017 έγινε έλεγχος στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» στο Δ.Δ. όπου παρέδιδε μαθήματα κολύμβησης σε επτά (7) παιδιά.». Τέλος, στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο..... που τ... κοινοποιήθηκε νομίμως μετά της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρεται ρητώς ότι κατά τον χρόνο που διενεργήθηκε ο επιτόπιος έλεγχος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην πισίνα του ως άνω ξενοδοχείου – κατά την .../08/2017 και ώρα 15:00 – κατελήφθη ... προσφεύγ... να παραδίδει, ως εκπαιδε....., μαθήματα κολύμβησης σε επτά (7) παιδιά. Στην εν λόγω έκθεση ελέγχου δεν

γίνεται πουθενά λόγος ότι οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ήρθαν σε τηλεφωνική επικοινωνία με τ...ν προσφεύγο..... για να μεταβεί στον χώρο του ελέγχου, αλλά αναφέρεται ότι, **κατά την διάρκεια του ελέγχου, προσήλθαν επτά (7) παιδιά με έναν γονέα εξ αυτών, εισήλθαν στην πισίνα μετά από εντολή τ... εκπαιδε..... – προσφεύγο..... και άρχισε η εκπαίδευση.** Όταν τελείωσε η εκπαίδευση, ο έλεγχος ζήτησε από τ...ν προσφεύγο..... να του επιδείξει τα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών. ... προσφεύγ..... δήλωσε ότι δεν είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν είχε στην κατοχή τ... κανένα φορολογικό στοιχείο παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, με τις από/..../2017 τέσσερις (4) Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) ισαριθμών γονέων των οποίων τα παιδιά είχαν λάβει μαθήματα κολύμβησης από τ...ν προσφεύγο..... στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» στ... ..,, δηλώθηκε ότι τα μαθήματα παραδόθηκαν δωρεάν και δεν χρειάστηκε να πληρώσουν κάποιο χρηματικό ποσό. Ωστόσο, στην προαναφερθείσα ανάρτηση στο διαδίκτυο, εν είδει διαφημιστικής προβολής, δεν αναφερόταν πουθενά ότι τα μαθήματα θα παραδίδονταν δωρεάν. Αντιθέτως, μάλιστα, τα χαρακτηριστικά της προβολής έδιναν ξεκάθαρα την εντύπωση προσπάθειας για προσέλκυση πελατείας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 την 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, με την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 02/05/2014 Εγκύκλιο των τμημάτων Α΄ και Γ΄ της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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”»* και αναφορικά με το άρθρο 28 ορίζεται ότι *«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από τον φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου 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 αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετική η με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνον η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο. Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου.»*

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, επιδόθηκε νομίμως την .../08/2017 στ...ν προσφεύγο....., μετά το πέρας του ελέγχου, το με αριθμό/...-08-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) της Δ.Ο.Υ., με το οποίο τ... δόθηκε η δυνατότητα και το δικαίωμα, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοση, να υποβάλει εγγράφως στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. τις απόψεις τ..., προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο. Ανατακρινόμεν.... ... προσφεύγ..... στην Κλήση σε Ακρόαση, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. το με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2017 και από .../.../2017 Υπόμνημα, στο οποίο ανέπτυξε τις απόψεις τ... επί της διαπιστωθείσας στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου παράβασης. Τέλος, στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν το υπόμνημα τ... προσφεύγο....., τις αιτιάσεις του οποίου απέρριψε αναπτύσσοντας αιτιολογημένο επί αυτών σκεπτικό.

Επειδή, οι αιτιάσεις τ... προσφεύγο....., όπως διατυπώνονται στο με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2017 Υπόμνημα και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικνύονται αντιφατικές, δεδομένου ότι στην πρώτη παράγραφο του υπομνήματος παραδέχεται ότι κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στην πισίνα του ξενοδοχείου «.....» παρέδιδε εκεί μαθήματα κολύμβησης σε επτά (7) παιδιά, ενώ στην ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αναληθώς ότι στην πισίνα εισήλθαν επτά (7) παιδιά κατόπιν δικής τ... εντολής, αφού αυ... δεν βρισκόταν στον χώρο του ελέγχου (σελίδα 5) και ότι κλήθηκε τηλεφωνικά να μεταβεί στον χώρο του ελέγχου για να παραλάβει το με αριθμό/...-08-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση (σελίδα 6).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Αιτιολογία) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) (ΦΕΚ45Α/09-03-1999) ορίζεται ότι

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει την 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 στον νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 (Δημόσια και ιδιωτικά έγγραφα) του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999), ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων

αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 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 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, έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2056/1994, Δεφ Θεσσαλ. 41/2002) ότι η πράξη επιβολής του προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον έλεγχο, ο οποίος δύναται να είναι άλλος από εκείνον που εξέδωσε την πράξη επιβολής του προστίμου, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτήν διαπιστώσεις.

Επειδή, στο με αριθμό/...-08-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) της Δ.Ο.Υ., στην από/.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της εν Δ.Ο.Υ. και στην με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. παρέχεται σαφής, ειδική, επαρκής και αυτοτελής αιτιολογία, αναφορικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, όπως ορίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του άρθρου 62 παράγραφοι 1 και 3 και του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του άρθρου 17 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) και του άρθρου 169 και άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος επιτόπιου μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως διατυπώνονται στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου (εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν.4174/2013) της εν λόγω Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... Κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2017

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

A.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση η) και παράγραφος 2 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι **2.500,00 €**.

B.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση α) και παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι **100,00 €**.

Δηλαδή, συνολικό πρόστιμο **2.500,00 € + 100,00 € = 2.600,00 €**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο.....

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.