



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: 1028/22-05-2018

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 Οριστικής Πράξης Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017.

5. Την ως άνω 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2017, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο 250,00 € για μη έκδοση επτά (7) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, συνολικής αξίας 240,00 € (συνολική καθαρή αξία 193,54 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 46,46 €), για εκμάθηση κολύμβησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2017 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 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 πσιίνα 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 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παράγραφοι 1 και 2, παράγραφος 7 εδάφια πρώτο και δεύτερο του

N.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) (ΦΕΚ251Α/24-11-2014) ορίζεται ότι

«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 στην 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.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και την μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περίπτωση β) του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α (Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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».

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 «Πανόραμα» 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 εμπειρισττωμένα 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. Ανταποκρινόμεν.... ... 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 τ... οποί.... 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 αυτ.... 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 εμπειρισττωμένα 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 ελεγχόμενου, 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 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 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 Οριστική Πράξη Προστίμου Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 58Α παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ήτοι

250,00 €.

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.