



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 13/10/2017

Αριθμός απόφασης: 5468

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΣΤΥΛΙΔΑΣ, οδός «.....», κατά της υπ' αριθμ. «.....»/03-05-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....»/03-05-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/04/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/03-05-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' και 2 περ. ε', λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 6 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε διότι κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στις 21/03/2017 και ώρα 12:05 μ.μ. στην έδρα της ατομικής επιχείρησης στη Στυλίδα Φθιώτιδας, ο υπεύθυνος της ώρα του ελέγχου, «.....», όχι μόνο δε συνεργάστηκε αλλά τον παρεμπόδισε με θετικές ενέργειες και τελικά τον ματαίωσε.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας κατόπιν του πορίσματος της από 26/04/2017 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014, ν.2859/2000 και ν. 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν των με αριθμ. «.....»/21-03-2017 και «.....»/22-03-2017 εντελών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι δεν υφίσταται παθητική νομιμοποίηση για επιβολή σε βάρος του διοικητικής κύρωσης καθώς το συγκεκριμένο παράπτωμα προϋποθέτει συγκεκριμένο δόλο του φορολογούμενου ή των προστηθέντων ή εντολοδόχων του. Η παρεμπόδιση διενέργειας φορολογικού ελέγχου σε καμία περίπτωση δε δημιουργεί αντικειμενική ευθύνη του φορολογούμενου, ο οποίος δε δύναται να ελέγξει εξωγενείς παράγοντες και συμπεριφορές τρίτων μη εν γένει εξουσιοδοτημένων ατόμων. Εν προκειμένω, ο πατέρας του δεν είναι ούτε εταίρος του, ούτε προστηθείς του, ενώ λόγω της σοβαρά κλονισμένης υγείας του είναι ευερέθιστος και πάσχει από κρίσεις άγχους και για αυτό το λόγο ουδέποτε έχει χορηγήσει σε αυτόν εντολή ή εξουσιοδότηση (έστω και προφορική) προκειμένου να τον εκπροσωπήσει οπουδήποτε και ειδικότερα στο συγκεκριμένο έλεγχο. Συνεπώς η όποια παραβατική συμπεριφορά του πατρός του, και αληθής υποτιθέμενη, δεν μπορεί να καταλογισθεί σε βάρος του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013:

«1. Ο οριζόμενος ή οι 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 ταυτότητας 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 ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου.

Η είσοδος στην κατοικία του φορολογουμένου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

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.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και

ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.

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 παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, 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.

8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται.»

Επειδή, στις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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:

.....

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

.....»

Επειδή, στις διατάξεις περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

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

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1,

.....».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε το εξής:

«δ) Άρνηση συνεργασίας στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου (παρ. 1 περ. ε'):

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ο φορολογούμενος αρνείται να συνεργαστεί, π.χ. παρεμποδίζει το φορολογικό έλεγχο με θετικές ενέργειες ή τους υπαλλήλους που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο να κατάσχουν, εφόσον το θεωρούν αναγκαίο, οποιαδήποτε βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, ακόμη και ανεπίσημα, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 922 του Α.Κ. (Π.Δ. 456/1984) ορίζεται ότι:

«Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημία που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του.»

Επειδή, η έκθεση ελέγχου, ως δημόσιο έγγραφο, αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνει ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιόν του και ανταπόδειξη επιτρέπεται μόνο με προσβολή του εγγράφου ως πλαστού. (άρθρο 438 του Κ.Πολ.Δ.)

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στη θεωρηθείσα από 02/05/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, στις 21 Μαρτίου του έτους 2017 και ώρα 12:05 μ.μ. ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Λαμίας επιχείρησαν διενέργεια ελέγχου στην προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, κατόπιν των με αριθ. «.....»/21-03-2017 και «.....»/22-03-2017 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας. Υπεύθυνος της επιχείρησης, κατά την ως άνω χρονική στιγμή, ήταν, όπως δήλωσε στον έλεγχο, ο πατέρας του ιδιοκτήτη. Οι ελεγκτές, αφού του δήλωσαν την ιδιότητά τους, εισήλθαν στην επιχείρηση και προέβησαν σε θεώρηση των φορολογικών στοιχείων και στην έκδοση και παραλαβή του δελτίου Χ της Φ.Τ.Μ. Κατά τη διάρκεια της προσπάθειας, από κοινού με τον «.....», ανεύρεσης των τιμολογίων των προμηθευτών σε έναν από τους ελεγκτές υπέπεσε στην αντίληψή του ένα τετράδιο χρώματος μπλε το οποίο παρέλαβε στα χέρια του και ανοίγοντάς το διαπίστωσε ότι σε αυτό αναγράφονταν διάφορες πωλήσεις καυσόξυλων. Τότε ο πατέρας «.....» στράφηκε προς τον ελεγκτή που κρατούσε το τετράδιο, άρχισε να φωνάζει και ορμώντας στα χέρια του ελεγκτή προσπάθησε να το αποσπάσει χωρίς επιτυχία. Ο ελεγκτής προσπάθησε να βγει από το κατάστημα και εκείνη τη στιγμή ο πατέρας «.....» τον έσπρωξε βιαίως, τον έριξε πάνω σε μια πολυθρόνα και του απέσπασε βιαίως το τετράδιο. Στη συνέχεια άρχισε να φωνάζει και βγήκε έξω από το κατάστημα με το τετράδιο στο χέρι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς, με την προσβαλλομένη πράξη, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, διότι δε συνεργάστηκε στον έλεγχο που διενεργήθηκε από από ελεγκτές υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Λαμίας με αποτέλεσμα τη ματαίωση του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στη θεωρηθείσα από 02/05/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.