



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/07/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3826

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», Δήμου Κεφαλονιάς, κατά της υπ' αριθ. «.....» Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/03/2017 και με αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 του ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 €.

Ειδικότερα, στις 25/09/2016, δυνάμει της υπ' αριθ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ «.....». Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, παρών στο χώρο της επιχείρησης (εστιατόριο) ήταν ο αδερφός του και νυν προσφεύγων «.....». Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 17/10/2016 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, ο προσφεύγων έγινε εριστικός και εξύβρισε τους ελεγκτές. Εν συνεχεία, κλήθηκε η Αστυνομία και προχώρησε σε καταγραφή του συμβάντος (σχετική η από 07/10/2016 και με αρ. πρωτ. «.....» Βεβαίωση – Αντίγραφο Β.Α.Σ. του Αστυνομικού Τμήματος Σάμης).

Ακολούθως, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, εξέδωσε την υπ' αριθ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου, επιβάλλοντας στον προσφεύγοντα τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 54 και 60 του ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο 2.500,00 € για παρεμπόδιση φορολογικού ελέγχου.

Ο προσφεύγων, υπέβαλε κατά της ως άνω πράξης, την με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανή προσφυγή. Ακολούθως, στις 23/04/2017 υπέβαλε την με αρ. πρωτ. «.....» δεύτερη ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία παραιτείται από την πρώτη υποβληθείσα. Ωστόσο, από τα στοιχεία των φακέλων των δύο ενδικοφανών προσφυγών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατ' αρχάς στρέφεται κατά της ίδιας προσβαλλόμενης πράξης, ανακαλώντας ωστόσο με τη δεύτερη εξ αυτών, ορισμένους από τους ισχυρισμούς που προέβαλλε με την πρώτη ενδικοφανή προσφυγή, καθόσον όπως ρητά αναφέρει είχαν εμφιλοχωρήσει φραστικά λάθη και παραδρομές. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, η με αρ. πρωτ. «.....» δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή, δεν συνιστά παραίτηση από ενδικοφανή προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης πράξης αλλά συνιστά στην ουσία υπόμνημα με πρόσθετους προβαλλόμενους λόγους επί της πρώτης με αρ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και ως τέτοιο εξετάζεται από την υπηρεσία μας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα πρόσθετων λόγων, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν ήταν ούτε είναι υπάλληλος και υπεύθυνος της επιχείρησης που διατηρεί ο αδερφός του, και με την οποία ουδεμία νομική ή εργασιακή σχέση τον συνδέει.
- Για την επιβολή σε βάρος του προστίμου με την προσβαλλόμενη πράξη δεν κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 60 του ν. 4174/2013: **«Κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον Κώδικα ή υποθάλλει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του Κώδικα υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.»**

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) «Διαδικαστικές Παραβάσεις»:

«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:

α), β), γ), δ), ε) **δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου**, στ),

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

α), β), γ), δ), ε) **δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1, στ)**»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» προβλέπονται στο δεύτερο μέρος «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62» και ειδικότερα στα άρθρα 2, 12 και 14 τα ακόλουθα:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α)...., β), γ),

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'). Επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται άρνηση συνεργασίας η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ'.

.....

12. Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια (άρθρο 60)

Με τις διατάξεις του άρθρου 60 ορίζεται ότι κάθε πρόσωπο που παρεμποδίζει ή αποπειράται να παρεμποδίσει τις ενέργειες και την εκτέλεση καθηκόντων της Φορολογικής Διοίκησης κατά την άσκηση των εξουσιών της σύμφωνα με τον ΚΦΔ ή υποθάλπει ή υποκινεί άλλο πρόσωπο ή συνεργεί με άλλο πρόσωπο για τη διάπραξη παράβασης του ΚΦΔ υπόκειται στα ίδια πρόστιμα που υπόκειται ο φορολογούμενος.

.....

14. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων (άρθρο 62)

α) Διαδικασία επιβολής και καταβολής τόκων και προστίμων (άρθρο 62 παρ. 1-5)

Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5).

Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει.

Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3).

Είκοσι (20) ημέρες τουλάχιστον πριν την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ο φορολογούμενος καλείται εγγράφως, προκειμένου να υποβάλει τις αντιρρήσεις του ή γενικά τις απόψεις του. Η διαδικασία αυτή δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου για διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 καθώς και πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί την πράξη επιβολής προστίμου που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή στα πλαίσια της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 63, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 17/10/2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πατρών, ο προσφεύγων κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ισχυρίζεται ότι βρισκόταν τυχαία στο κατάστημα του αδερφού του και καμία εργασιακή σχέση δεν τον συνδέει με την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ωστόσο, όπως και ο ίδιος αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή του, δεν συνεργάστηκε, επιτέθηκε λεκτικά στις υπαλλήλους της ως άνω Δ.Ο.Υ. και οι ενέργειες αυτές, όπως αποτυπώνεται και στο αντίγραφο του Βιβλίου Συμβάντων του Α.Τ. Σάμης, είχαν σαν αποτέλεσμα την παρεμπόδιση του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίσθηκε, σύμφωνα με τις

διατάξεις των άρθρων 54 και 60 του ν. 4174/2013 η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «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 προφορικά, 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 λάβει 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 το άρθρο 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 άρνηση συνεργασίας του προσφεύγοντος στη διάρκεια του επίμαχου φορολογικού ελέγχου και η απόπειρα παρεμπόδισης αυτού, είναι διαδικαστική παράβαση, ορθώς, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν κοινοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή σημείωμα διαπιστώσεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/03/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» ΑΦΜ «.....» και την επικύρωση της υπ' αριθ. «.....» Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

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

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.