



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/01/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 19

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, καθώς και κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, καθώς και την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συνεργασίας στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2γ', 5 παρ. 5, 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' του ν.4174/13 που επισύρει τις κυρώσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω παράβαση επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων παρεμπόδισε με θετικές ενέργειες και χρήση βίας τη διενέργεια ελέγχου από συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών στις 29.06.2018.

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 1.000,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου- απόδειξης λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) σε μία (-1-) περίπτωση συνολικής αξίας 2,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Το εν λόγω πρόστιμο προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.000,00€, λόγω υποτροπής του προσφεύγοντος στην συγκεκριμένη παράβαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παράβαση νόμου- Εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός. Η παράβαση της μη διευκόλυνσης του ελέγχου δεν ευσταθεί εν προκειμένω, καθώς οι όποιες αντεγκλήσεις μεταξύ του

προσφεύγοντος και του συνεργείου ελέγχου έλαβαν χώρα μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, κατά την διάρκεια του οποίου ο προσφεύγων ήταν συνεργάσιμος,

- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (αρθ. 25 παρ. ι του Συντάγματος) Δυσανάλογο το επιβληθέν πρόστιμο (του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013) σε σχέση με την διαπιστωθείσα παράβαση.
- 3) Μη νόμιμη η έκδοση της υπ' αρ. 341/2018 πράξης επιβολής προστίμου. Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της παραπάνω πράξης, πριν την έλευση των είκοσι ημερών από την επίδοση του Προσωρινού προσδιορισμού προστίμου και χωρίς να λάβει υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντος επ' αυτού.
- 4) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι δεν έγινε αποδεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος περί παράτασης της πενήνμερης προθεσμίας, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του στη Διεύθυνση Ελέγχων ως προς την παράβαση της μη συνεργασίας-παρεμπόδισης του ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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,... 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου....6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου 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, με το άρθρο 171 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 μόνο 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 παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: 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,..... 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/15: « **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'.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. την Παρασκευή 29/06/2018 και ώρα 11.30 στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (ψητοπωλείο) επί της οδού στην, έλαβαν χώρα μεταξύ άλλων τα εξής:

Ο έλεγχος επιχειρήθηκε αρχικά να διενεργηθεί εντός της επιχείρησης, ωστόσο τούτο κατέστη αδύνατο, λόγω παρεμπόδισης του κλιμακίου ελέγχου από τον προσφεύγοντα (ασκούντα την

επιχείρηση), αρχικά με την χρήση απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων και στην συνέχεια με χρήση βίας (ξυλοδαρμούς), επιτυγχάνοντας με τον τρόπο αυτό την δυσχέρεια και στην συνέχεια την ματαίωση του φορολογικού ελέγχου. Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων προέβη ταυτόχρονα σε καταστροφή υπηρεσιακών-δημοσίων εγγράφων, τα οποία έφεραν μαζί τους οι ελεγκτές του συνεργείου. Στο σημείο του ελέγχου προσήλθε και περιπολικό της Ελληνικής Αστυνομίας, το οποίο μετέφερε τους ελεγκτές στο Γενικό Νοσοκομείο, προκειμένου να τους παρασχεθούν οι πρώτες βοήθειες και να υποβληθούν στις απαραίτητες εξετάσεις.

Επειδή, επακόλουθο του ανωτέρω συμβάντος ήταν να μην ελεγχθούν τα φορολογικά βιβλία της επιχείρησης, αλλά ούτε και τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικού μηχανισμοί, καθώς και τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης του άρθρου 54§β περ. ε του Ν. 4174/2013 (μη συνεργασία στη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§§1, 7 & 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«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 στη διάθεση του πελάτη.....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. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής....»

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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 των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος ε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, όταν η ίδια η Φορολογική Αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί (ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012).

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, επιβάλλοντας πρόστιμο ύψους 1.000€, λόγω υποτροπής για τρίτη φορά εντός πενταετίας στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 13Α του ν.2523/97 ορίζεται ότι: « Σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλής κατά των οργάνων που διενεργούν φορολογικό έλεγχο αναστέλλεται η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης, στην οποία αφορά ο έλεγχος με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων μέχρι ένα (1) μήνα. Η αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 δεν εμποδίζει την αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου. Για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα παράγραφο επιδίδεται σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με κλήση προς ακρόαση για την αναστολή λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης εντός χρονικού διαστήματος πέντε (5) ημερών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/2017:«....Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων σε περίπτωση παρεμπόδισης της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην αριθ. ΠΟΛ.1074/2017 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, σε περίπτωση που παρεμποδίζεται η διενέργεια κάθε είδους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), αναστέλλεται μέχρι ένα (1) μήνα με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. η λειτουργία της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου στην οποία αφορά ο έλεγχος. Σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις αναστολής λειτουργίας, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, κοινοποιείται στον υπόχρεο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και αναγράφεται από τα ελεγκτικά όργανα ότι οι συγκεκριμένες διαπιστώσεις μπορεί να επισύρουν την επιβολή του μέτρου της αναστολής λειτουργίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13Α του ν.

2523/1997. Το εν λόγω σημείωμα επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση ως προς το μέτρο της αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13Α του ν. 2523/1997. Οι έγγραφες απόψεις του υπόχρεου υποβάλλονται στη Διεύθυνση Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε. εντός χρονικού διαστήματος πέντε (5) ημερών από την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, το χρονικό διάστημα των πέντε ημερών, δίδεται από την φορολογική διοίκηση, προκειμένου ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του στο πλαίσιο εφαρμογής του μέτρου της αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής του εγκατάστασης, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 13^Α του Ν. 2523/97.

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη αφορά την επιβολή της διοικητικής κύρωσης του άρθρου 54§2 περ. ε' του Ν. 4174/2013 και όχι την κύρωση του άρθρου 13^α του Ν. 2523/97.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη αποδοχής του αιτήματος παράτασης της πενθήμερης προθεσμίας υποβολής απόψεων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 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 τριάντα (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, με το άρθρο 28§1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με την παράγραφο 14 της ενότητας II «Ερμηνεία των άρθρων 53-62» της ΠΟΛ 1252/2015: «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 25.2.2014 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 την ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014: «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, σύμφωνα με την ΔΕΛ Β 1103395/2018: «4. Με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τα μέλη του συνεργείου ελέγχου και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο παράβαση, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός προσδιορισμός προστίμου (συνημμένο έντυπο 1), 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 τεκμηριώνει την διαπίστωση της παράβασης. Το σημείωμα διαπιστώσεων (συνημμένο έντυπο 2) θα υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και θα επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται αμελλητί έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τις οικείες Αποφάσεις. Σημειώνεται ότι παρότι δεν απαιτείται να κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σε κάθε περίπτωση σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων, για λόγους χρηστής διοίκησης, ενημέρωσης δηλαδή του φορολογούμενου για την παράβαση που υπέπεσε».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. στις2018 επέδωσε στον προσφεύγοντα τον με αρ. 251/29.06.2018 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου καθώς και το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε)- Κλήση σε ακρόαση, που συνέταξε η Δ.Ο.Υ., με τα οποία καλείτο ο προσφεύγων εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου. Ωστόσο, πριν το πέρας της προθεσμίας των είκοσι ημερών, η οποία έληγε στις/2018, μη έχοντας λάβει έγγραφες απόψεις του προσφεύγοντος, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από την

από/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), διαβιβάζοντάς την στην συνέχεια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελέγχου Καστοριάς, η οποία με τη σειρά της εξέδωσε τις υπ' αρ. 340 &προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου των άρθρων 54 & 58^ο§1 Ν. 4174/2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ο προσφεύγων κατέθεσε στις2018, εντός της ταχθείσας εικοσαήμερης προθεσμίας, στην Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ.2018 υπόμνημα απόψεων – απάντηση σε κλήση σε ακρόαση, το οποίο ωστόσο δεν λήφθηκε από τον έλεγχο, ο οποίος είχε ήδη ολοκληρωθεί δια της σύνταξης της σχετικής έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου στις 06.07.2018 και ακολούθως της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 12.07.2018.

Επειδή, δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων αμφισβητεί την εγκυρότητα της υπ' αρ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, εκδοθείσας πριν την παρέλευση των είκοσι ημερών.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν ακολούθησε την διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 62§4 του Ν. 4174/2013, καθώς δεν έλαβε υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντος, ως προς τον καταλογισμό του προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/13, και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και την οικεία έκθεση ελέγχου, πριν το πέρας της εικοσαήμερης προθεσμίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ακυρώνεται η υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α §1 του Ν. 4174/2014 για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 62§4 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36§§1 & 2 του Ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης..... 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την εν μέρει αποδοχή της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

α) Την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2ε ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2018

β) Την ακύρωση τηςπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018 για τυπική πλημμέλεια λόγω μη τήρησης της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2ε ν.4174/2013 του φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο λόγω μη συνεργασίας με τον φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54§2 περ. ε')	2.500,00 €
--	------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.