



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-07-2020
Αριθμός Απόφασης: 1267

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.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) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

6. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Προληπτικού) της Δ.Ο.Υ., υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. στις, ημέρα και ώρα, κατόπιν της υπ. αριθ. /..... εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013, διενήργησαν έλεγχο στην περιοχή του κέντρου της, όπου μεταξύ των άλλων προσπάθησαν να διενεργήσουν έλεγχο στον προσφεύγοντα οδηγό TAXI, ζητώντας τα στοιχεία του. Ο προσφεύγων όμως δε θέλησε να συνεργαστεί με το συνεργείο ελέγχου και προκειμένου να μη χορηγήσει κανένα στοιχείο στον έλεγχο αποχώρησε με το αυτοκίνητο του από το σημείο του ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την υπ. αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψος **2.500,00 ΕΥΡΩ**, λόγω μη συνεργασίας κατά τη διενέργεια του ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2, περ. ε' του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη ειδικής, σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας διότι στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται μόνο οι διατάξεις του νόμου και δεν παρατίθεται αιτιολογία της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, οι ελεγκτές δε δικαιολογούν γιατί τον επέλεξαν για έλεγχο, ενώ ήταν ενδέκατος στη σειρά, κακώς θεώρησαν ότι δεν ήθελε να ελεγχθεί καθώς πήγε στο αυτοκίνητο του και τους περίμενε για δέκα λεπτά και στη συνέχεια έφυγε καθώς είχε κλήση από πελάτη για μεταφορά.

- Πλάνη της διοίκησης περί τα πράγματα, εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία της κείμενης νομοθεσίας, καθώς η ελέγκτρια δεν του συστήθηκε, δεν του εξήγησε ποια υπηρεσία εκπροσωπεί και δεν του επέδειξε καμία εντολή ελέγχου. Κατόπιν τούτου δεν υπήρξε έλεγχος κατά Κ.Φ.Δ., ούτε η παράβαση της μη συνεργασίας καθώς οι ελεγκτές δε μετέβησαν στο ταξί του, ούτε του συστήθηκαν, ούτε μπορούσαν να τον κρατούν δεσμευμένο στην πιάτσα των ταξί όση ώρα ήθελαν και κατά συνέπεια όταν του τηλεφώνησε πελάτης για να τον μεταφέρει είχε δικαίωμα να αναχωρήσει για να τον εξυπηρετήσει.

Προς επίρρωση των ανωτέρω προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση πελάτη του στην οποία ο πελάτης του δηλώνει ότι στις, στις τηλεφώνησε στον προσφεύγοντα για να τον παραλάβει και να τον μεταφέρει στη Θέρμη Θεσσαλονίκης.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς:

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....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.».

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 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη 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 στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων

κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή στην παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 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 διευκρινήσεις που δίνονται στην ενότητα 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54), του κεφ. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62, της ΠΟΛ.1252/2015: 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 προκειμένη περίπτωση η από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Προληπτικού) της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, χαρακτηρίζεται από πληρότητα και ακρίβεια και τεκμηριώνει πλήρως τη διαπιστωθείσα παράβαση. Πιο συγκεκριμένα στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, στην ενότητα «3. Πραγματικά Περιστατικά – Ενέργειες του ελέγχου» αναφέρεται αναλυτικά η διαδικασία που ακολούθησαν οι ελεγκτές προκειμένου να διενεργήσουν έλεγχο στον προσφεύγοντα και η συμπεριφορά του προσφεύγοντος ο οποίος προκειμένου να παρεμποδίσει τον επιτόπιο έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων (έκδοση αποδείξεων, ύπαρξη εγκεκριμένου ταξιμέτρου ΑΔΗΜΕ κλπ), αρνούμενος να συνεργαστεί με τους ελεγκτές, εισήλθε στο όχημα του που λειτουργούσε ως TAXI και αποχώρησε. Πιο συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, την και ώρα το συνεργείο ελέγχου σε εκτέλεση της με αριθ. /.... εντολής ελέγχου της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., μετέβη στην περιοχή της οδού όπου βρίσκεται ο χώρος στάθμευσης (πιάτσα των ταξί) και προέβησαν σε διενέργεια επιτόπιου ελέγχου σε ταξί. Λόγω του ότι υπήρχε μεγάλη ουρά και προκειμένου να μη διενεργήσουν αναστάτωση στους οδηγούς των ταξί, διενήργησαν έλεγχο σε αυτοκίνητα που ήταν σταθμευμένα στο τέλος της ουράς. Έτσι, το συνεργείο ελέγχου επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις αστυνομικές ταυτότητες των ελεγκτών διενήργησαν έλεγχο σε δύο ταξί. Στη συνέχεια προχώρησαν στο επόμενο ταξί ο οδηγός του οποίου ήταν ο προσφεύγων και ο οποίος βρισκόταν έξω από το ταξί του και μιλούσε με το συνάδελφο του στον οποίο γινόταν ήδη έλεγχος. Ενημερώνοντας τον ότι θα διενεργηθεί και σε αυτόν έλεγχος από την Α.Α.Δ.Ε. του ζήτησαν, όπως και στους προηγούμενους οδηγούς ταξί, να εκδώσει μία απόδειξη από το ταξίμετρο του και να τους επιδείξει τα στοιχεία του (άδεια κυκλοφορίας και δίπλωμα). Καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, ο προσφεύγων, μιλούσε και αστειευόταν με το συνάδελφό του και δεν ανταποκρίθηκε στην υπόδειξη του συνεργείου ελέγχου. Ακολούθησε και δεύτερη υπόδειξη – παρατήρηση του συνεργείου να προσκομίσει τα ζητηθέντα στοιχεία την οποία αγνόησε. Στην τρίτη και τελευταία προσπάθεια του συνεργείου ελέγχου, να ζητήσει την προσκόμιση των προαναφερόμενων στοιχείων προκειμένου να διενεργηθεί ο έλεγχος, ο προσφεύγων εισήλθε στο ταξί του και έφυγε βιαστικά, χωρίς να δώσει καμία σημασία στους ελεγκτές. Κατά την αναχώρηση του οχήματος, το συνεργείο ελέγχου συγκράτησε τα στοιχεία της πινακίδας του ταξί. Από τα ανωτέρω είναι προφανές ότι ο προσφεύγων δεν ήθελε να συνεργαστεί με τους ελεγκτές του συνεργείου της Α.Α.Δ.Ε. και παρεμπόδισε τη διενέργεια του ελέγχου εισερχόμενος στο ταξί του και αποχωρώντας από το σημείο του ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, Άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019	Απόφασης
Πρόστιμο	2.500,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.500,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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