



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 5 / 10 / 2020

Αριθμός απόφασης: **2142**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18).

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 14/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθ. /05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, β) της υπ' αριθ. /05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, γ) της υπ' αριθ. /05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, δ) της υπ' αριθ. /05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, ε) υπ' αριθ. /05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και στ) της υπ' αριθ.

...../05.02.2020 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη 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:

1. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 του ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015), καθόσον δεν τήρησε λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6§1, 2§1, 4§§ 3 και 5, 24§3 και 17§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).
2. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 του ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015), καθόσον δεν τήρησε λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6§1, 2§1, 4§§ 3 και 5, 24§3 και 17§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).
3. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 του ν. 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015), καθόσον δεν τήρησε λογιστικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6§1, 2§1, 4§§ 3 και 5, 24§3 και 17§2 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).
4. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικών ετών 2014-2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 2.500,00 €, καθόσον δεν συμμορφώθηκε με τις κατ' άρθρον 13 υποχρεώσεις του, ήτοι δεν τήρησε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα

λογιστικά αρχεία (βιβλία), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

5. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικού έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 100,00 €, καθόσον δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών στο φορολογικό μητρώο για την επανέναρξη της δραστηριότητας που πραγματοποίησε από τον Απρίλιο του 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1 του ν. 2859/2000. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4§1 του ν. 2523/1997, το οποίο δεν μπορεί να ξεπερνά το πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 54§1 περ. α' και §2 περ. α' του ν. 4174/2013.

6. Με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, φορολογικών ετών 2014-2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 2.500,00 €, καθόσον δεν συνεργάστηκε, ως όφειλε, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου και παρεμπόδισε τον έλεγχο τόσο κατά την πρώτη είσοδο της ομάδας έλεγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, αποτελούμενης από τους υπαλλήλους και, στην επαγγελματική του εγκατάσταση στις 13.30 της 07/05/2019 όσο και κατά τη δεύτερη είσοδο της ομάδας παρουσία δικαστικού λειτουργού στις 17.45 της ίδιας ημέρας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 25§6 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. ε' και §2 περ. ε' του ίδιου Κώδικα.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 12/09/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014, 4174/2013 και 2523/1997 των υπαλλήλων της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ και

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Άρνηση αποδιδόμενων φορολογικών παραβάσεων, απουσία νόμου και ουσιαστικού ερείσματος επιβολής προστίμων.
- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απουσία νόμιμης εντολής ελέγχου.
- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ελεγκτική δραστηριότητα από αναρμόδια κατά τόπον αρχή, μη νόμιμη μεταβίβαση αρμοδιότητας, απουσία δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ.
- Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας, παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, παραβίαση αρχής αυτοτέλειας των χρήσεων με την υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου.
- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απουσία προσωρινών πράξεων προ της εκδόσεως οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

- Παραγραφή αξίωσης Δημοσίου, έλλειψη νέων στοιχείων για την παράταση αυτής από πενταετή σε δεκαετή.
- Ύπαρξη ποινικής δικογραφίας, παραγωγή ποινικού δεδικασμένου.

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 ν. 2238/1994:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ίδιου νόμου:

«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012). Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα

της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας (ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, περιήλθαν εις γνώση της ελεγκτικής αρχής, νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία βρέθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου σε τρίτα πρόσωπα, και συγκεκριμένα ανεπίσημα στοιχεία σχετικά με το γεγονός της πραγματικής άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος για τις ένδικες χρήσεις. Στα στοιχεία αυτά ήταν αντικειμενικά αδύνατο να έχει πρόσβαση και γνώση προγενέστερα η Φορολογική Αρχή και συνεπώς πράγματι πληρούν τις προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία ώστε να χαρακτηρίζονται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της αρχικής πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης, την 07.05.2019 και περί ώρα 12.00 μ.μ., οι ελεγκτές υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, μετέβησαν στο λογιστικό γραφείο της (Α.Φ.Μ.:), επί της οδού, όπου διενεργώντας μερικό επιτόπιο έλεγχο, κατόπιν εκδόσεως της υπ' αριθ. /06.05.2019 εντολής ελέγχου, στην προαναφερόμενη λογίστρια, περιήλθαν εις γνώση τους τα κατωτέρω αναφερόμενα, τα οποία η ίδια κατέθεσε και με υπεύθυνη δήλωσή της:

«Το καλοκαίρι του 2018 ήρθε στο γραφείο μου η συνάδελφος λογίστρια που διατηρεί λογιστικό γραφείο επί της οδού λίγο πριν τη λήξη υποβολής των φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος και με παρακάλεσε να υποβάλλω δηλώσεις νομικών προσώπων για λογαριασμό του λογιστικού γραφείου του διότι ο ίδιος δεν είχε δικαίωμα υπογραφής. Μου άφησε τις δηλώσεις και έφυγε. Στη συνέχεια επειδή και εγώ δεν είχα χρόνο ήρθε από το γραφείο του ο υπάλληλός του και με τους δικούς μου κωδικούς, υπέβαλλε τις φορολογικές δηλώσεις των κάτωθι επιχειρήσεων

Αμοιβή δεν εισέπραξα και όλα έγιναν λόγω συναδελφικότητας. Στις 03/10/2018 είδα ένα μήνυμα από το TAXIS με την επωνυμία και επειδή μου ήταν εντελώς άγνωστη επικοινωνήσα με την Δ.Ο.Υ. και μου είπαν ότι το ΑΦΜ αυτό έχει έδρα στην Πάτρα, επίσης επικοινωνήσα με το TAXIS και ρώτησα πως μπορώ να απεμπλακώ γιατί δεν είχα καμία σχέση με αυτή την εταιρεία το μόνο που μπόρεσα να κάνω ήταν να κάνω απόρριψη εξουσιοδότησης».

Κατόπιν διενεργηθείσας έρευνας στο χώρο του εν λόγω λογιστικού γραφείου και παρά το γεγονός ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω αναφερόμενων επιχειρήσεων φορολογικού έτους 2018, φέρεται να έχουν υποβληθεί από τη, δεν προέκυψαν οποιαδήποτε άλλα ευρήματα στο χώρο της επαγγελματικής της εγκατάστασης σχετικά με αυτές.

Από έρευνα στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα www.gr προέκυπτε ότι ο προσφεύγων εμφανιζόταν να διατηρεί λογιστικό γραφείο επί της οδού Άμεσα εκδόθηκε η υπ' αριθ. /07.05.2019 εντολή ελέγχου στον προσφεύγοντα και διενεργήθηκε ο προαναφερόμενος έλεγχος στην έδρα της επιχείρησής του. Σε διαμέρισμα του

δευτέρου ορόφου πολυκατοικίας κείμενης επί της ανωτέρω οδού, βρέθηκε να λειτουργεί πλήρως οργανωμένο λογιστικό γραφείο, εντός του οποίου, την ώρα του ελέγχου, βρέθηκαν να εργάζονται τουλάχιστον δύο (2) υπάλληλοι, όπως και ο κ. Επί της εισόδου υπήρχε ταμπέλα αναγράφουσα «.....» ενώ το κουδούνι έγραφε «.....», οι δε υπάλληλοι υπέδειξαν τον ως υπεύθυνο του λογιστικού γραφείου. Όταν αργότερα προσήλθε στο χώρο και ο ίδιος ο προσφεύγων, παρά τις αντιρρήσεις των υπαλλήλων του ελέγχου, αυτός «διέταξε» τις δύο υπαλλήλους να αποχωρήσουν, όπως και έπραξαν, ενώ προηγουμένως είχε αποχωρήσει εσπευσμένα και ο Ο προσφεύγων ζήτησε σε έντονο τόνο, από την ομάδα ελέγχου να αποχωρήσει, επικαλούμενος ότι ο συγκεκριμένος χώρος είναι κατοικία και όχι επαγγελματική εγκατάσταση, παρά τις διαπιστώσεις του ελέγχου ότι ο χώρος εμφανιζόταν ως αμιγώς επαγγελματικός, χωρίς καμία ένδειξη ότι αυτός χρησιμοποιούνταν και ως κατοικία.

Εν τέλει, η ομάδα ελέγχου αποχώρησε από τον εν λόγω χώρο και επανήλθε την ίδια ημέρα περί ώρα 17.45 μ.μ., παρουσία του Αντεισαγγελέα Πρωτοδικών Πειραιά κ., ο οποίος συνοδευόταν από μονάδα αστυνομικών και με τη συνδρομή των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και Όπως διαπιστώθηκε, όλοι οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές ήταν κλειστοί, ενώ ήταν αρχικώς ανοικτοί και είχε αφαιρεθεί η κεντρική μονάδα (σέρβερ), η οποία υπήρχε και λειτουργούσε κατά την πρώτη είσοδο της ομάδας ελέγχου, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η άντληση στοιχείων.

Ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει την εν λόγω κεντρική μονάδα Η/Υ στην οποία ήταν εγκατεστημένο το πρόγραμμα τήρησης λογιστικών βιβλίων “anacoda”, αυτός όμως αρνήθηκε να την προσκομίσει.

Στη συνέχεια, ερευνώντας τα λογιστικά βιβλία πελατών και τις εκτυπώσεις διαφόρων φορολογικών δηλώσεων διαφόρων επιχειρήσεων – πελατών του προσφεύγοντος, τα δεκάδες μπλοκ αποδείξεων εισπραξης αμοιβής από πελάτες, καρτέλες πελατών, καθώς και ημερολόγια –ατζέντες με χειρόγραφες σημειώσεις, που βρίσκονταν στο χώρο, σαφέστατα προέκυψε ότι ο προσφεύγων ασκούσε συνεχώς από το έτος 2010 ενεργή επαγγελματική δραστηριότητα.

Εν συνεχεία εκδόθηκε το υπ’ αριθ. /07.05.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση, η με αριθ. πρωτ. /10.05.2019 από 07.05.2019 έκθεση έρευνας σε κατοικία και κατάσχεσης κατά την ημέρα και η υπ’ αριθ. /07.05.2019 έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφα των οποίων επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 08.05.2019.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί της από 12/09/2019 έκθεση μερικού ελέγχου των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, και, η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην επίμαχη κρίση και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ενώ ο προσφεύγων αορίστως αρνείται την τέλεση των επίμαχων παραβάσεων.

Επειδή, στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«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. [...] 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, αρχικά εκδόθηκε η υπ' αριθ./06.05.2019 εντολή ελέγχου για τη φορολογούμενη και εν συνεχεία, λόγω των νέων στοιχείων που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του διενεργηθέντος στην ως άνω φορολογούμενη ελέγχου, εκδόθηκε η υπ' αριθ./.07.05.2019 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα (αμφότερες οι οποίες αναγράφονται ρητά στην από 16.12.2019 έκθεση ελέγχου), στη δε υπ' αριθ./07.05.2019 εντολή ελέγχου, αναγραφόταν προφανώς εκ παραδρομής ως διάρκεια του ελέγχου η 08.05.2019, αφού αυτή εκδόθηκε κατόπιν κινήσεως της όλης διαδικασίας ελέγχου από τους συγκεκριμένους ελεγκτές υπαλλήλους εις γνώση των οποίων περιήλθαν αρχικά τα επιβαρυντικά για τον προσφεύγοντα στοιχεία, και προγραμματίστηκε να ελέγξουν και τον προσφεύγοντα αυθημερόν.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, αντιστοίχως, τυγχάνουν απορριπτέοι καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από τον ίδιο πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν

μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., οι σχετικοί λόγοι της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προσβαλλόμενοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): “1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων....”

Επειδή, σύμφωνα με τη Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής προβλέπεται ότι:

«(Περίπτωση 27) Για τους μερικούς επιτόπους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1101923ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 & 1238) απόφασής μας, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περιπτώσεις που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 (Βιβλία και στοιχεία) του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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».

Επειδή, περαιτέρω, στην ΠΟΛ 1252/20.11.2015 (παράγραφος 2 ζ) αναφέρονται τα εξής:

«ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η'):»

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε'). Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015: «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, επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 παράγραφος IV:

«...Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι: «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο».

Επειδή συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./05.02.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62§4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επκείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση 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, συνεπώς στην περίπτωση του προσφεύγοντος η ελεγκτική αρχή δεν όφειλε να επιδόσει κλήση προς ακρόαση, ωστόσο παρελήφθη προσωπικά από τον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./08.05.2019 (ώρα 00.15) Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 Ν. 4174/2013 και άρθρο 6 του Ν 2690/1999) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, με το οποίο καλείτο ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του εγγράφως στην Υπηρεσία.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά παράβαση του νόμου και της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, χωρίς προηγουμένως να τον καλέσει να εκθέσει τις απόψεις του επί της ένδικης υπόθεσης, δεν ευσταθεί και σε κάθε περίπτωση δεν προβλέπεται από το νόμο για τις υπό κρίση διαδικαστικές παραβάσεις, η προηγούμενη έκδοση προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων, η οποία αφορά στον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 197§1 και 3 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσιδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα. ...

3. Το αναφερόμενο στις προηγούμενες παραγράφους δεδικασμένο ισχύει υπέρ και κατά εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι, καθώς και αυτών που έγιναν, κατά τη διάρκεια της δίκης ή μετά το πέρας της, καθολικοί ή ειδικοί διάδοχοί τους, εκτείνεται δε και σε εκείνους από τους οποίους, σύμφωνα με το νόμο, μπορεί να αξιωθεί η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης. Το δεδικασμένο που ισχύει για τον πρωτοφειλέτη καλύπτει και τον εγγυητή, και το αντίστροφο. Το δεδικασμένο που ισχύει για το νομικό πρόσωπο εκτείνεται και στα μέλη του.»

Επειδή, όπως ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στην προσφυγή του δεν υφίσταται δεδικασμένο επί της υπόθεσης του αλλά ο ίδιος εκτιμά ότι θα απαλλαγεί από τις αποδιδόμενες ποινικές κατηγορίες και θα δημιουργηθεί το αντίστοιχο ποινικό δεδικασμένο στο μέλλον.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/09/2019 έκθεση μερικού ελέγχου των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, και, επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/05/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1. Φορολογικό έτος 2011:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015: **200,00 €**

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. α' του ν. 4174/2013: **100,00 €**

2. Φορολογικό έτος 2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015: **200,00 €**

3. Φορολογικό έτος 2013:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015: **200,00 €**

4. Φορολογικά έτη 2014- 2017:

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. ε' του ν. 4174/2013: **2.500,00 €**

5. Φορολογικό έτος 2019:

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. ε' του ν. 4174/2013: **2.500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.