



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, 30/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2499

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. 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*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (Α' 86).

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 21/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τα, κατά: α) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020, β) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/06/2020 και με αριθμ./2020 και/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ και 2 περ. δ του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο αίτημα για παροχή των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων δαπανών σχετικών με αγορές εμπορευμάτων της προσφεύγουσας, των συμφωνητικών με τα τουριστικά πρακτορεία, των εργολαβικών συμφωνητικών, των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, της ανάγνωσης φορολογικών μνημών, των αποφάσεων υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο κτλ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του (10/02/2020), αλλά και τη μεταγενέστερη (βάσει παράτασης) καταληκτική ημερομηνία της 31/05/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4174/2013. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/06/2020 και με αριθμ./2020 οικείας έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018.

β) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **1.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ και 2 περ. δ και παρ. 3 του ν.4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το ως άνω φορολογικό έτος, δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμ. πρωτ./2020 έγγραφο αίτημα για παροχή των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων, χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ανάγνωσης φορολογικών μνημών, εργολαβικών συμφωνητικών, των συμφωνητικών με τα τουριστικά πρακτορεία, μισθοδοτικών καταστάσεων κτλ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την καταληκτική ημερομηνία της 31/05/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 4174/2013. Η προσφεύγουσα είχε ήδη υποπέσει στην ίδια παράβαση εντός πενταετίας από τη διαπίστωση αυτή. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από

19/06/2020 και με αριθμ./2020 οικείας έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./...../2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/02/2014-31/07/2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ενώ εν τοις πράγμασι αφορούν τον ίδιο Φορολογικό Έλεγχο και το ίδιο Φορολογικό Αντικείμενο, εκδίδονται δύο (2) διαφορετικές πράξεις οι οποίες συνοδεύονται από δύο (2) διαφορετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες όμως έχουν συνταχθεί από τον ίδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης την ίδια ημέρα, ήτοι την 16/6/2020.

- Στην υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου, η οποία φέρει ημερομηνία υπογραφής-θεώρησης 19/6/2020 από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης, επιβάλλεται πρόστιμο 1.000,00 ευρώ με την αιτιολογία ότι δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ./2020 έγγραφο αίτημα της Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης, ήτοι διπλάσιο του προβλεπόμενου στις διατάξεις του αρ. 54 του ν. 4174/2013 λόγω υποτροπής, δηλαδή λόγω διάπραξης εκ νέου της ίδιας παράβασης που διαπιστώθηκε πριν από αυτήν και εντός της αυτής πενταετίας, λογιζόμενης ως προηγούμενης αυτής της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου, η οποία φέρει ημερομηνία υπογραφής -θεώρησης την 19/6/2020 από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης και η οποία όμως έπεται της διαπίστωσης που μνημονεύεται εις την πράξη, αφού το αίτημα με αριθμ. πρωτ./2020 έπεται αυτού, ήτοι του υπ' αριθμ./2020 αιτήματος και συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα υποτροπής στην υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου.

- Από το περιεχόμενο των αιτημάτων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Χανίων Κρήτης προκύπτει ότι τα αιτήματα αυτά διαφέρουν ως προς τα αιτηθέντα από την Δ.Ο.Υ. αυτή στοιχεία και λοιπά έγγραφα και επομένως σε κανένα από αυτά δεν συντρέχει περίπτωση υποτροπής, αφού κατά την κοινοποίησή τους, η οποία πραγματοποιήθηκε την ίδια ημέρα, τα αιτήματα αυτά μπορούσαν να συγχωνευθούν σε ένα και ενιαίο αίτημα.

- Δεν προηγήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και η κοινοποίηση προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων.

- Μη νομίμως η Φορολογική Αρχή αναζητά τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων μιας επιχείρησης εν μέσω πανδημίας του κορωνοϊού (covid-19), ιδίως των Ξενοδοχειακών Επιχειρήσεων, την λειτουργία των οποίων απαγόρευσε η Πολιτεία και όταν μετά την απαγόρευση αυτή οι ίδιες επιχειρήσεις έθεσαν την λειτουργία τους σε αναστολή.

- Μη νομίμως η Φορολογική Αρχή αναζητά την προσκόμιση των βιβλίων και των στοιχείων της Ανωνύμου εταιρείας εις τα γραφεία της Δ.Ο.Υ., όταν έχει απαγορευθεί η κυκλοφορία των πολιτών για την διαφύλαξη του υπερπολύτιμου αγαθού της υγείας και όταν εν πάσει περιπτώσει εφ' όσον η Δ.Ο.Υ. Χανίων απαιτούσε τον έλεγχο αυτών, θα μπορούσε αυτός να διενεργηθεί στις εγκαταστάσεις της εταιρείας, φέροντας την ευθύνη για οποιοδήποτε συμβάν κατά την διάρκεια του ελέγχου αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4174/2013**:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.

.....»

Επειδή στο **άρθρο 5 παρ. 14 του ν. 4308/2014** ορίζεται:

«14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 14 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή στις διατάξεις 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:

.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

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

.....

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

.....

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)” αναφέρονται τα κάτωθι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

.....

γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της παρ. 2 του άρθ. 54).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο.

.....

ι) Επανάληψη της ίδιας παράβασης και διαπίστωσή της σε νέο φορολογικό έλεγχο (άρθρο 54 παρ. 3)

Στην περίπτωση που, εντός πενταετίας από την έκδοση αρχικής πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση του άρθρου 54 παρ.1, διαπιστωθεί στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου η εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης επιβάλλεται το διπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου και σε διάπραξη εκ νέου της ίδιας παράβασης το τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου (άρθρο 54 παρ. 3). Εάν μέχρι την εκ νέου διάπραξη έχουν ισχύσει ευνοϊκότερες διατάξεις, επιβάλλεται, κατά περίπτωση, το διπλάσιο ή το τετραπλάσιο του οφειλομένου προστίμου με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις. Επανάληψη της ίδιας παράβασης (και όχι απλώς παράβασης που εμπίπτει στην ίδια περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 54), για την εφαρμογή της παρούσας διάταξης, θεωρείται η διαπίστωσή της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου και εφόσον έχει ήδη εκδοθεί η αρχική πράξη. Έτσι για παράδειγμα δεν αποτελεί ίδια παράβαση η εκπρόθεσμη ή ανακριβής υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα όταν οι δηλώσεις αυτές υποβάλλονται δυνάμει διαφορετικών διατάξεων νόμου ή κανονιστικών πράξεων (λ.χ. δεν θεωρείται ίδια παράβαση η μη υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη μη υποβολή τριμηνιαίας κατάστασης συμφωνητικών).

Επίσης, ως προς τις παραβάσεις της περίπτωσης η', που αφορούν την παρ. 1 του άρθρου 13, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και νοείται επανάληψη παράβασης εφόσον διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο και για διαφορετική χρήση.

Επίσης, νοείται επανάληψη παράβασης μη διαφύλαξης, σε κάθε περίπτωση, που αυτή αφορά διαφορετικό βιβλίο ή στοιχείο.

Τα πρόστιμα της παραγράφου αυτής επιβάλλονται μόνο εφόσον η αρχική παράβαση έχει διαπραχθεί μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ.

Παράδειγμα

Εάν στο πλαίσιο ελέγχου έχει διαπιστωθεί παράβαση μη υποβολής καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών, για την οποία έχει εκδοθεί σχετική πράξη επιβολής προστίμου και μέσα στην ίδια χρήση κατά την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο ή εντός πενταετίας από την επιβολή του προστίμου, διαπιστωθεί εκ νέου μη υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών για άλλη περίοδο (διάπραξη ίδιας παράβασης), στο πλαίσιο νέου ελέγχου εντός της ίδιας πενταετίας, επιβάλλεται το διπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (διακόσια (200) ευρώ), ενώ για κάθε επόμενη διαπίστωση εκ νέου διάπραξης ίδιας παράβασης, από νέο έλεγχο, εντός πενταετίας από την πρώτη πράξη επιβολής προστίμου, επιβάλλεται το τετραπλάσιο της αξίας του αρχικά προβλεπόμενου προστίμου (τετρακόσια (400) ευρώ). Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συμμορφώνεται οικειοθελώς, υποβάλλοντας εκπρόθεσμα τις σχετικές δηλώσεις. Επίσης δεν θεωρείται υποτροπή η επανάληψη της ίδιας παράβασης σε περισσότερα έτη, τα οποία ελέγχονται με την ίδια εντολή ελέγχου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, με βάση τη με αριθμ./...../2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορούσε τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ./2020 πρόσκληση άρθρου 14 του ν. 4174/2013. Με την ως άνω πρόσκληση, η οποία επιδόθηκε την 10/02/2020 στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων δαπανών σχετικών με αγορές εμπορευμάτων της προσφεύγουσας, των συμφωνητικών με τα τουριστικά πρακτορεία, των εργολαβικών συμφωνητικών, των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, της ανάγνωσης φορολογικών μνημών, των αποφάσεων υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο κτλ.

Επειδή, επιπλέον, με βάση τη με αριθμ./...../2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία αφορούσε τη φορολογική περίοδο 01/02/2014-31/07/2017, εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ./2020 πρόσκληση άρθρου 14 του ν.4174/2013. Με την ως άνω πρόσκληση, η οποία επιδόθηκε την 10/02/2020 στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης, το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των λογιστικών αρχείων, των φορολογικών στοιχείων, χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ανάγνωσης φορολογικών μνημών, εργολαβικών συμφωνητικών, των συμφωνητικών με τα τουριστικά πρακτορεία, μισθοδοτικών καταστάσεων κτλ.

Επειδή, από τις από 19/06/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις ως άνω προσκλήσεις, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι παρήλθε το εύλογο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο η προσφεύγουσα όφειλε να είχε συμμορφωθεί με την υποχρέωση προσκόμισης των στοιχείων που ζητήθηκαν την 10/02/2020.

Επειδή, τα υπ' αριθμ./2020 και/2020 αιτήματα του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων έγιναν στα πλαίσια δύο ξεχωριστών φορολογικών ελέγχων, οι οποίοι αναφέρονται σε διαφορετική χρονική περίοδο, έχουν εκδοθεί δύο διαφορετικές εντολές ελέγχου και τα αιτούμενα προς προσκόμιση στοιχεία ανά έλεγχο διαφοροποιούνται ανάλογα με την περίοδο αναφοράς και την εκτίμηση του ελέγχου

Επειδή, ωστόσο, η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτές, προϋποθέτει την διάπραξη (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, η οποία διαπιστώνεται στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε ο τελευταίος να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την

συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής (ΔΕΔ1995/2019).

Επειδή, εν προκειμένω, υφίσταται μεν επανάληψη της ίδιας παράβασης, ήτοι της μη προσκόμισης των αιτούμενων στοιχείων, στο πλαίσιο διαφορετικού ελέγχου, ωστόσο δεν υφίσταται έκδοση αρχικής πράξης, καθώς οι δύο πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν ταυτόχρονα από την φορολογική αρχή. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου με την υπ' αριθμ./2020 πράξη, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση, καθόσον, ουδέποτε κλήθηκε εγγράφως να παράσχει εξηγήσει στη φορολογική αρχή για τους λόγους μη προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος** ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το **άρθρο 6 παρ. 1 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 προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα*».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του ν. 4174/2013**:

«*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 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.*»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 4 του 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' αριθμ. 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 μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας εταιρείας σε αιτήματα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων, συνιστά διαδικαστική παράβαση της περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. δ΄ της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και για την οποία, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν απαιτείται η κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 6 της Ε. 2043/2020**: «....Οι προθεσμίες των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 σχετικά με πληροφορίες, αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων ή άλλα έγγραφα που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση στο πλαίσιο ελέγχου, αναστέλλονται έως την 31η Μαΐου 2020. Η αναστολή της παρούσας Π.Ν.Π. καταλαμβάνει και τις προθεσμίες που δεν είχαν εκπνεύσει κατά την 11η Μαρτίου 2020.»

Επειδή, τέλος, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ουσιαστικών λόγων ακυρότητας των πράξεων επιβολής προστίμου, οι οποίοι συνίστανται στα πλαίσια Χρηστής Διοίκησης εν μέσω πανδημίας του κορωνοϊού (covid-19), η Φορολογική Αρχή, ενεργώντας αφενός στα πλαίσια της δέσμιας αρμοδιότητάς της, συμμορφούμενη αφετέρου πλήρως προς τις οικείες φορολογικές διατάξεις, ορθώς και νομίμως εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις, καθόσον η προσφεύγουσα, δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμ. πρωτ./2020 και/2020 αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 4174/2013 και δεν προσκόμισε το σύνολο των ζητηθέντων από τη φορολογική αρχή βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου η τελευταία να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα πλαίσια των υπ' αριθμ./...../2020 και/...../2020 εντολών ελέγχου. Εξάλλου, η πενθήμερη προθεσμία προσκόμισης των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών αφενός είχε εκπνεύσει και στις δύο περιπτώσεις πολύ πριν την επιβολή των έκτακτων μέτρων λόγω της πανδημίας Covid-19 (στις 17/02/2020) και αφετέρου δεν είχε ανασταλεί σύμφωνα άρθρο 6 της Ε. 2043/2020. Κατά συνέπεια, οι παραπάνω επικαλούμενοι λόγοι δε δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ ν. 4174/2013 (υπ' αριθμ./2020 πράξη):

500,00 ευρώ

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ ν. 4174/2013 (υπ' αριθμ./2020 πράξη):

500,00 ευρώ

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**

**Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ**

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.