



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/9/2021

Αριθμός απόφασης: 2558

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β'

4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ....., ΤΚ....., κατά της με αριθμό/2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., 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 επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, για το φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 54 παρ.1 περ. ε' και παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των διατάξεων της Δια/ΓΠ.οικ. 44076/11.7.2020 (ΦΕΚ Β' 2798/11-07-2020) Κ.Υ.Α., λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 23§1 και 25§6 του Ν.4174/2013.

Η παράβαση αφορά μη συνεργασία της προσφεύγουσας στην διάρκεια φορολογικού ελέγχου στην επιχείρησή της, στις 16/7/2020, λόγω της μη επίδειξης του καταλόγου με τα ραντεβού των πελατών της που οφείλει να τηρεί και να επιδεικνύει στα ελεγκτικά όργανα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη νόμιμης βάσης και συγκεκριμένα:

Η παράβαση που της καταλογίστηκε είναι η μη επίδειξη του καταλόγου με τα ραντεβού των πελατών της, πλην όμως ο συγκεκριμένος κατάλογος δεν προβλέπεται ρητά από την Δια/ΓΠ.οικ. 44076/11.7.2020 (ΦΕΚ Β' 2798/11-07-2020) Κ.Υ.Α. που επικαλείται ο έλεγχος αλλά από προγενέστερη εγκύκλιο του ΓΓ Καταναλωτή (η υπ' αριθμ.43083/3.5.2020). Σε κάθε περίπτωση ο κατάλογος πελατών δεν συνιστά φορολογικό βιβλίο, αλλά μέτρο προστασίας από την εξάπλωση του κορωνοϊού που επιβάλλεται αποκλειστικά και μόνο για τον σκοπό αυτό.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015, ως άρνηση συνεργασίας δεν θεωρείται η μη ανταπόκριση σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, διότι τα περιστατικά αυτά εμπίπτουν στην ειδικότερη ρύθμιση της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. Ακόμα δηλαδή και αν είχε διαπράξει την παράβαση, κάτι που ρητά αρνείται, η επιβολή προστίμου δεν θα έπρεπε να στηρίζεται στην περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, αλλά στην περίπτωση δ' διότι της ζητήθηκε από τον έλεγχο η προσκόμιση του καταλόγου με τα ραντεβού των πελατών, η μη τήρηση του οποίου το μόνο που θα μπορούσε να αποτελέσει είναι απαίτηση για παροχή πληροφοριών.

2. Μη συνδρομή περίπτωσης παρακώλυσης φορολογικού ελέγχου και συγκεκριμένα:

Η φορολογική αρχή δεν έχει εξουσία ελέγχου τήρησης του καταλόγου με τα ραντεβού των πελατών της και ούτε η τήρηση τους προβλέπεται ως υποχρέωση φορολογικού χαρακτήρα, ως εκ τούτου, καμία υποχρέωση δεν είχε να επιδείξει αυτούς τους καταλόγους στον έλεγχο και κατά συνέπεια ουδεμία παρακώλυση ελέγχου υφίσταται από την αιτία αυτή.

Ακόμα και αν θεωρηθεί ότι ο συγκεκριμένος κατάλογος είχε τη μορφή πρόσθετου βιβλίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1023/2014 τα πρόσθετα βιβλία έχουν καταργηθεί από 01/01/2014 και έπειτα.

3. Έλλειψη ουσιαστικής βασιμότητας - έλλειψη αιτιολογίας και συγκεκριμένα:

Στο φορολογικό δίκαιο πουθενά δεν αναφέρεται η υποχρέωση για έλεγχο τήρησης του συγκεκριμένου καταλόγου. Παρόλα αυτά δεν αρνήθηκε την επίδειξη του καταλόγου, αλλά δήλωσε την αδυναμία της να επιδείξει το φύλλο που της ζητήθηκε, επειδή στο τέλος κάθε μέρας απέρριπτε το εκάστοτε φύλλο αυτού. Τον εν λόγω κατάλογο, όπως προκύπτει και από το προσαγόμενο υπ' αριθμ. /14-08-2020 δελτίο ελέγχου, διέθετε στον επόμενο έλεγχο ενημερωμένο έως και την παραπάνω ημερομηνία, γεγονός που συνηγορεί υπέρ της αρχικής της αδυναμίας να προσκομίσω τον κατάλογο στον έλεγχο από πλάνη της σε σχέση με τον τρόπο τήρησης του.

Όχι μόνο δεν παρεμπόδισε τον φορολογικό έλεγχο αλλά αντιθέτως τον διευκόλυνε διότι: 1) παρά την άρνηση προς τους ελεγκτές, εξερχόμενης από το κατάστημα της πελάτισσας να τους δώσει την απόδειξη που είχε λάβει από αυτήν, τηλεφώνησε η ίδια στη συγκεκριμένη πελάτισσα, ζητώντας της να επιστρέψει στο κατάστημα και να επιδείξει την απόδειξη της, όπως ακριβώς και έγινε και 2) επέδειξε το βιβλίο των ραντεβού των πελατών της ημέρας που έγινε ο έλεγχος, ήτοι τις 16-07-2020 και εκδόθηκε και το σχετικό φορολογικό στοιχείο προκειμένου να γίνει η διασταύρωση των αποδείξεων, οπότε και δεν βρέθηκε ουδεμία παράβαση.

4. Αναρμοδιότητα οργάνου και συγκεκριμένα:

Στις διατάξεις της ΚΥΑ Δ1α/ΓΠ.οικ. 44076 (ΦΕΚ Β' 2798/11.07.2020) προβλέπονται ρητά οι αρμόδιες αρχές ελέγχου της τήρησης των προβλεπόμενων σε αυτήν όρων. Μεταξύ δε των αρμόδιων για έλεγχο και επιβολή κυρώσεων οργάνων δεν περιλαμβάνονται τα όργανα του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1, παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 3 του Ν.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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 την 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 την Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 24 παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από την Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παρ. 3 εδ. πρώτο και παρ. 6 εδ. πρώτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του.

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για την διενέργεια του Φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επειδή, όπως ορίζει το **άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013)**: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων **ΠΟΛ.1252/20-11-2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)»: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)...

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

Επειδή, στις περιπτώσεις που παρεμποδίζεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κατά των ελεγκτικών οργάνων, εφόσον δηλαδή από πραγματικά γεγονότα προκύπτει ότι, από συγκεκριμένες ενέργειες ή την εν γένει συμπεριφορά του ελεγχόμενου που εκδηλώνεται με θετικές ενέργειες (χρησιμοποίηση βίας ή απειλών κ.λπ.), ο ελεγχόμενος αποσκοπεί στο να δυσχεράνει ή να ματαιώσει το φορολογικό έλεγχο προβλέπονται ιδιαίτερες κυρώσεις. (Σχετ. ΔΕΛ Β1103395 ΕΞ 2016/6-7-2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα επέδειξε στους ελεγκτές χειρόγραφο κατάσταση των ραντεβού της τρέχουσας ημέρας του επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, η ως άνω κατάσταση θεσμοθετήθηκε με την με αριθμό/2020 εγκύκλιο του υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων, στην οποία δεν αναφέρεται ότι υπάρχει υποχρέωση διαφύλαξης της εν λόγω κατάστασης. Επιπροσθέτως δεν αποτελεί φορολογικό βιβλίο.

Επειδή, ο έλεγχος παρακολουθώντας την συναλλακτική δραστηριότητα της

προσφεύγουσας πλησίον της εισόδου της επιχείρησής της, διαπίστωσε ότι μια πελάτισσα που εξήλθε του καταστήματος κατέβαλε ποσό για παρασχεθείσες υπηρεσίες. Όταν ζητήθηκε η επίδειξη της εκδοθείσας απόδειξης, η πελάτισσα αρνήθηκε να την επιδείξει και αποχώρησε.

Επειδή, η προσφεύγουσα κάλεσε τηλεφωνικά την προαναφερθείσα πελάτισσα, η οποία εντός ολίγου επέστρεψε στο κατάστημα και επέδειξε πλέον στον έλεγχο την με αρ./2020 απόδειξη αξίας 5,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα συνεργάστηκε με τον έλεγχο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της ότι συνεργάστηκε με τον έλεγχο γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **64 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.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 23/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμό/2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2020) Φορολογικού έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ. ε΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του Ν.4174/2013: **0,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.