



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

E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 18-10-2022

Αριθμός απόφασης: **3226**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Την υπ' 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 με αριθμό πρωτοκόλλου/25-05-2022 ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου του Δήμου κατά της με αριθμ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013, Φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11-03-2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης. Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-05-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την/2022 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 περ. ε' του άρθρου 54 ν.4174/2013 λόγω μη συνεργασίας κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 23§1 και 25§6 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Η παράβαση αφορά σε μη συνεργασία στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου που πραγματοποίησε την 7-8-2021 συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 11-03-2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Ε.Λ.Π. των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ: α) , β) και γ) -

Ο εν λόγω έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατόπιν της με αριθμ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ η οποία εκδόθηκε βάσει του υπ' αριθ. ΕΜΠ ΕΞ 05/10/2017 ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2021 πληροφοριακού δελτίου της ίδιας υπηρεσίας.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι την 07-08-2021, ημέρα Σάββατο και περί την ώρα 14:00, ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης αρνήθηκε να συνεργαστεί σε επιτόπιο μερικό έλεγχο από το ως άνω κλιμάκιο ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει πρόστιμο της παρ. 1 και 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν.4174/2013.

Για την παράβαση αυτή, ο έλεγχος εξέδωσε οίκοθεν και απέστειλε ταχυδρομικώς στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ/2021 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση προς ακρόαση Με το οποίο κλήθηκε να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, προβάλλοντας τους εξής λόγους ισχυρισμούς:

- 1) Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης καθώς είναι γραμματικά, λογικά και νομικά πλημμελής, αφού δεν αναφέρονται σε αυτήν ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπιστωθείσα παράβαση της μη συνεργασίας του προσφεύγοντος κατά τον έλεγχο που του διενεργήθηκε από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και συγκεκριμένα δεν αναγράφεται σε αυτά η φράση με την οποία εκδιώχθηκαν από τον προσφεύγοντα τα ως άνω ελεγκτικά όργανα.
- 2) Στο με αριθμό/...../...../2021, Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου αναγράφεται ότι η ώρα και η ημέρα ελέγχου είναι η 10:30 π.μ. της 9.8.2021 ενώ στην από 11.3.2022 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου αναγράφεται η ώρα και ημέρα ελέγχου είναι η 14:00 της 7.8.2021. Η υπαίτια αυτή παράλειψη, καθιστά μη νόμιμο τον τρόπο σύνταξης του ως άνω Σημειώματος και ως εκ τούτου, ακυρωτέο – ανακλητέο το ίδιο το ως άνω σχετικό Σημείωμα, όπως και τη στηριχθείσα σε αυτό συμπροσβαλλόμενη Πράξη.
- 3) Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του προσώπου το οποίο, εκδίωξε φραστικά τον έλεγχο από την ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος.

- 4) Δεν αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εάν κλήθηκε η Ελληνική Αστυνομία για να επιληφθεί του «παράνομου συμβάντος» (φραστικής εκδίωξης) των ελεγκτικών οργάνων και να διαπιστωθεί η ύπαρξη αυτού (του συμβάντος) με σχετική καταγραφή στο οικείο Δελτίο Συμβάντων.
- 5) Τα ελεγκτικά όργανα δεν έπραξαν το καθήκον τους αλλά απαίτησαν – προσπάθησαν να μεταθέσουν τη δική τους υποχρέωση στους προστιθέντες (διορισθέντες υπευθύνους) του προσφεύγοντος.
- 6) Η Φορολογική Αρχή, έχει το βάρος της απόδειξης, όσων ισχυρίζεται, έχει ήδη προβεί σε περατωθέντα έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος.
- 7) Υφίσταται παραβίαση της ρητής Συνταγματικής αρχή περί ισότητας και ισονομίας.
- 8) Παραβίαση των κανόνων της χρηστής λειτουργίας και της καλής πίστης. Κατάφορη παραβίαση, από την Φορολογική Διοίκηση, όλων των διατάξεων περί «Κατάχρησης Δικαιώματος».
- 9) Ο προσφεύγων κατά τον υπό κρίση έλεγχο ήταν απόλυτα συνεργάσιμος αλλά και συνεπής στις υποχρεώσεις του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» 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.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013, 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, 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...

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...

7. Ειδικά προκειμένου για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή/και δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παράγραφο 1, μπορεί να περιλαμβάνει, αντί των υπό γ' και δ' στοιχείων, την περιοχή του ελέγχου ή/και το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι και εκτός του επισήμου ωραρίου 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 τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περ. ε' και §2 περ. ε' του ν.4174/2013 με θέμα «Διαδικαστικές παραβάσεις», 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, με το Κεφ. ΙΙ άρθρο 2 παρ. δ' της ΠΟΛ.1252/20-11-2015, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62) διευκρινίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «1...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».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν.4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 171 του ν.2717/1999**: «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. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 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. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.».

Επειδή, ως προς την διενέργεια επιτόπιων ελέγχων πρόληψης από την Φορολογική Διοίκηση έχουν παρασχεθεί οι παρακάτω οδηγίες:

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016/ 6.7.2016 Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων

«Το Υπουργείο Οικονομικών παγίως δίνει πρωταρχική σημασία και προτεραιότητα στη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, οι οποίοι αποσκοπούν τόσο στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών και στη βελτίωση της συμμόρφωσης, όσο και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Στην υφιστάμενη οικονομική συγκυρία η εντατικοποίηση και αποτελεσματικότητα των μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι ακόμη πιο επιτακτική, Τούτο, διότι οι έλεγχοι αυτοί, βάσει των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μετά και την τροποποίηση τους με τον ν.4337/2015, δεν αποσκοπούν αποκλειστικά στον εντοπισμό τυπικών παραβάσεων που αφορούν στις υποχρεώσεις που απορρέουν από την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, και στην επιβολή των αντίστοιχων προστίμων, αλλά αποτελούν και ένα σημαντικό εργαλείο για την καταγραφή πληροφοριών για τη συμπεριφορά του φορολογουμένου, οι οποίες θα καταχωρούνται και θα αξιοποιούνται για τη διενέργεια περαιτέρω ενεργειών της Φορολογικής Διοίκησης με απώτερο σκοπό τον εντοπισμό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (στο πλαίσιο λόγου χάρη, έμμεσων, τεχνικών ελέγχων).

Δεδομένων αυτών, οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών που διενεργούν τον μερικό επιτόπιο έλεγχο πρόληψης (ΥΕΔΔΕ, Δ.Ο.Υ., πλην των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ, Πλοίων και Κατοίκων Εξωτερικού), θα πρέπει να εντείνουν τις προσπάθειες τους και να μεριμνούν για τη συγκρότηση και λειτουργία συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης βιβλίων και της έκδοσης φορολογικών στοιχείων για φορολογούμενους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή

διακινούν αγαθά, με προτεραιότητα σε κλάδους ή φορολογούμενους με υψηλή παραβατικότητα. Επισημαίνεται ότι, προκειμένου για την αποτελεσματικότερη οργάνωση των ελέγχων αυτών έχει εκπονηθεί συγκεκριμένο πλάνο ελέγχων ανά υπηρεσία, η υλοποίηση του οποίου θα εποπτεύεται από τη Διεύθυνση Ελέγχων, τη ΔΙΠΑΕΕ και τους Προϊσταμένους των Φορολογικών Περιφερειών, κατά περίπτωση. [...]

II. ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης, ή τα παραστατικά που αφορούν τη συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο, ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης, κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές). Στη συνέχεια θα ελέγχουν αν αποδόθηκαν οι επιρριπτόμενοι και παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Π.Α, Φ.Μ.Υ, Αμοιβές τρίτων, κ.λπ.) και θα αναζητούνται η υποβληθείσα δήλωση και η σχετική ταυτότητα οφειλής.

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 [...]

12. Οι Προϊστάμενοι των υπηρεσιών ή οι νόμιμοι Αναπληρωτές τους παρακαλούνται για την επίβλεψη της ορθής λειτουργίας των συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων, καθώς και για την παροχή εν γένει οδηγιών προς τα μέλη των συνεργείων, για την εκτέλεση των καθηκόντων τους κατά τρόπο που θα δημιουργεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ ελεγκτών και ελεγχόμενων.

[..] Περαιτέρω και με ευθύνη των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ., οι υπάλληλοι των συνεργείων που διενεργούν τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους οφείλουν:

ι. Σε περιπτώσεις παρεμπόδισης της διενέργειας φορολογικού ελέγχου, να συντάσσουν άμεσα την οικεία έκθεση ελέγχου και το αργότερο εντός δύο (2), από την διαπίστωση της παράβασης, ημερών να την

Επίσης και στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 135494/13-06-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα: «Επικαιροποίηση οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» στο κεφάλαιο II παρ 2.3 και 2.4 αναφέρεται:

«2.3 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 (συνημμένο έντυπο 2) με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στον 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 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 διατάξεις.

2.4 Σημειώνεται ότι, παρότι δεν απαιτείται (να κοινοποιείται Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου) και στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται διαδικαστικές παραβάσεις, θα συντάσσεται και θα κοινοποιείται σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων, για ενημέρωση του φορολογούμενου για την παράβαση στην οποία υπέπεσε.

Η όλη διαδικασία ελέγχου θα πρέπει να ολοκληρώνεται στον ελάχιστο δυνατό χρόνο.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε προληπτικός επιτόπιος έλεγχος, σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και συντάχθηκε η από με ημερομηνία θεώρησης 23-12-2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ στην οποία αναφέρονται στην ενότητα «1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ - ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» τα εξής:

«Ενεργώντας με την παραπάνω εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας η οποία εκδόθηκε βάσει του υπ' αριθ. ΕΜΠ ΕΞ 05/10/2017 ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2021 ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ πληροφοριακού δελτίου, το συνεργείο ελέγχου μετέβη στις 07/08/2021 ημέρα Σάββατο και περί την ώρα 14:00, στην περιοχή παραλία στο [...] Στο συγκεκριμένο χώρο λειτουργούσε το υποκατάστημα το οποίο είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας παροχή υπηρεσίας μίσθωσης ομπρελών ή/και καθισμάτων παραλιών. Αφού ενημερώσαμε τον υπεύθυνο για τον έλεγχο που διενεργούμε, επιδεικνύοντας τις υπηρεσιακές μας ταυτότητες και την σχετική εντολή ελέγχου του ζητήσαμε μια Απόδειξη Λιανικών Πωλήσεων αξίας 0,10 €, (κλείσιμο συναλλαγών) και το από 07-08-2021 Δελτίο Χ (σύνολο ημερήσιων εισπράξεων κατά την ώρα του ελέγχου). Ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης μας εξέδωσε την Α.Λ.Π. με αρ. και ημ/νία 07-08-2021 συνολικής αξίας 0,10€ και μας ενημέρωσε πως δεν ήξερε να εκδώσει το από 07-08-2021 Δελτίο Χ και για το λόγο αυτό μας εξέδωσε το Δελτίο "Ζ" με αρ., ημ/νία

07-08-2021, Συνολική αξία 1.179,10€ και πλήθος ημερήσιων αποδείξεων από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Από την ανωτέρω Φ.Η.Μ. διαπιστώσαμε πως η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδιδε αποκλειστικά και μόνο τα φορολογικά στοιχεία για την ενοικίαση των ομπρελών και των καθισμάτων παραλίας. Παρά ταύτα εντοπίσαμε σερβιτόρους εντός της χωρικής έκτασης της ελεγχόμενης επιχείρησης οι οποίοι σέρβιραν στους λουόμενους διάφορα αναψυκτικά, καφέδες και σνακ και για τον λόγο αυτό ρωτήσαμε τον υπεύθυνο κ. από ποια εγκατάσταση προέρχονταν τα ανωτέρω είδη. [...]

Για το λόγο αυτό δύο εκ των ελεγκτών η κα. και η κα. ακολούθησαν έναν εκ των σερβιτόρων ο οποίος παρατήρησαν πως μπήκε σε άλλη εγκατάσταση επιχείρησης (καφέ –σνακ μπαρ) η οποία βρισκόταν στην απέναντι μεριά του κεντρικού δρόμου από την είσοδο της παραλίας. Στη συνέχεια οι ελεγκτές εισήλθαν στην εν λόγω επιχείρηση και αφού ενημερώσαμε τον υπεύθυνο για τον έλεγχο που διενεργούμε, επιδεικνύοντας τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες και την σχετική εντολή ελέγχου του ζήτησαν μια Απόδειξη Λιανικών Πωλήσεων αξίας 0,10 €, (κλείσιμο συναλλαγών) και το από 07-08-2021 Δελτίο Χ (σύνολο ημερήσιων εισπράξεων κατά την ώρα του ελέγχου). Ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης επιχείρησης εξέδωσε την Α.Λ.Π. με αρ. και ημ/νία 07-08-2021 συνολικής αξίας 0,10€ και τους ενημέρωσε προφορικά πως δεν ήξερε να εκδώσει το από 07-08-2021 Δελτίο Χ από τον εν χρήσει Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Από την Α.Λ.Π. με αρ. την οποία έλαβαν οι ελεγκτές διαπίστωσαν πως η εν λόγω εγκατάσταση ανήκε στην ελεγχόμενη και έφερε τα ίδια στοιχεία (Α.Φ.Μ. και επωνυμία) με αυτό της εγκατάστασης στην παραλία στο που αρχικά διενεργήθηκε ο έλεγχος. Ταυτόχρονα στον χώρο του αιγιαλού ο τρίτος ελεγκτής κα. μαζί με την βοήθεια του υπεύθυνου της επιχείρησης κ. διενήργησε δειγματοληπτικά έλεγχο για την έκδοση των φορολογικών παραστατικών για την ενοικίαση των ομπρελών και των καθισμάτων παραλίας σε καθήμενους πελάτες (λουόμενους). Από τον συγκεκριμένο δειγματοληπτικό έλεγχο δεν εντόπισε καμία παράβαση για την συγκεκριμένη υπηρεσία (ενοικίαση ομπρελών και καθισμάτων παραλίας). Οι δύο ελεγκτές επέστρεψαν στην παραλία [...]

ζήτησαν από τον υπεύθυνο κ. να γίνει δειγματοληπτικά έλεγχος σε κάποιες παρέες-πελάτες οι οποίοι κάθονταν στις καρέκλες παραλίας της ελεγχόμενης επιχείρησης με σκοπό να διαπιστώσει αν είχε εκδοθεί το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο για τα σερβιρισμένα σε αυτές προϊόντα. Ο υπεύθυνος κ. τότε μας ενημέρωσε προφορικά πως δεν είχαν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία από την έναρξη της ημέρας έως τις 11:00 π.μ. καθώς η ταμειακή μηχανή της εγκατάστασης με δραστηριότητα καφέ – σνακ μπαρ που σέρβιρε τα διάφορα προϊόντα στους πελάτες ήταν εκτός λειτουργίας λόγω βλάβης. [...] Για το λόγο αυτό του ζητήσαμε να μας ενημερώσει για το πλήθος και την συνολική αξία των συναλλαγών των εν λόγω μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με σκοπό εν συνεχεία να σημειώσουμε την διαπίστωσή μας. Τότε ο υπεύθυνος της ελεγχόμενης οντότητας κ. ανέβασε τον τόνο της φωνής του και μας είπε πως δεν έχει διαπράξει καμία παράβαση η επιχείρηση στην οποία εργάζεται και πως είναι καθόλα νόμιμος. Προς αντίκρουση των λεγόμενων του, του ζητήσαμε ξανά να διενεργήσουμε δειγματοληπτικά έλεγχο με την βοήθειά του στους σερβιρισμένους με καφέδες, νερά και αναψυκτικά πελάτες του, [...]. Έπειτα από αυτό άρχισε να φωνάζει και να λέει πως θέλει να φύγουμε από την επιχείρησή του και να ματαιώσουμε τον έλεγχο αφού όπως υποστήριζε επανειλημμένα είναι απόλυτα νόμιμος. Τότε τον ενημερώσαμε πως αν ματαιώναμε τον έλεγχο θα έπρεπε να επιβάλλουμε στην συνέχεια τις ανάλογες κυρώσεις του αρ.54 παράγραφος 1 περ.

ε & παράγραφος 2 περ. ε του Ν.4174/2013 για την μη συνεργασία της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου. Ο κ. τότε απάντησε ξανά πως θέλει να φύγουμε. Τότε το συνεργείο ελέγχου μη μπορώντας να ολοκληρώσει τον φορολογικό έλεγχο και για να μην εξωθηθεί η κατάσταση σε ακραία περιστατικά αποχώρησε από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο κ. ακολουθούσε τους ελεγκτές έως ότου έφτασαν στο σταθμευμένο υπηρεσιακό όχημα φωνάζοντας επανειλημμένα στους ελεγκτές πως είμαι νόμιμος και να φύγετε από την επιχείρηση.»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ προέβησαν σε ελεγκτικές διαπιστώσεις, όπως εκδόθηκαν οι με αριθμ. /2021 και /2021 Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 0,10€ έκαστη, εκδόθηκε το με αριθμ. /2021 δελτίο «Ζ» συνολικής αξίας 1.179,10€, διενεργήθηκε δειγματοληπτικός έλεγχος για την έκδοση φορολογικών παραστατικών για την ενοικίαση των ομπρελών και των καθισμάτων παραλίας και δεν εντοπίστηκε καμία παράβαση, διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση λειτουργούσε παράλληλα και ως καφέ σνακ μπαρ και ότι υπήρχαν σεβρισιμμένα στους λουόμενους διάφορα προϊόντα (καφέδες, αναψυκτικά, σνακ). Εν συνεχεία, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δεν ολοκλήρωσαν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και αποχώρησαν από το χώρο της επιχείρησης διότι, ο υπεύθυνος της επανειλημμένα φώναζε πως θέλει να φύγουν και ότι είναι απόλυτα νόμιμος.

Επειδή, ωστόσο από τα ανωτέρω συνάγεται αφενός ότι είχε ήδη ολοκληρωθεί ο έλεγχος ως προς την έκδοση φορολογικών παραστατικών για την ενοικίαση ομπρελών και αφετέρου ως προς την παροχή καφέ -σνακ που διαπιστώθηκε ότι υφίσταται, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται ότι δεν ήταν εφικτή και η προσέγγιση των πελατών της ελεγχόμενης επιχείρησης ώστε να μην είναι δυνατή και η διαπίστωση ή μη της έκδοσης των προβλεπόμενων από τον ν.4308/2014 φορολογικών στοιχείων αξίας. Επίσης, δεν καταγράφεται ότι πριν την αποχώρηση του συνεργείου υπήρξε και σχετική ενημέρωση του Προϊσταμένου του συνεργείου ελέγχου ή τυχόν αίτηση χορήγησης συνδρομής της αστυνομίας ως προς το συμβάν της μη συνεργασίας. Επιπλέον, τα μέλη του συνεργείου δεν απέδωσαν άμεσα ως προβλέπεται από τις ανωτέρω οδηγίες προληπτικού ελέγχου, στον προσφεύγοντα σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, ούτε θυροκόλλησαν στο κατάστημά του τα ως άνω σχετικά, σε περίπτωση που είχε αρνηθεί να τα παραλάβει, ώστε σε κάθε περίπτωση να διασφαλίζονται τα περιγραφόμενα περιστατικά κατά τον πραγματικό χρόνο του επιτόπιου ελέγχου. Εν προκειμένω η σύνταξη και η κοινοποίηση του Σημειώματος Ελέγχου για τον υπό κρίση έλεγχο πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα του ελέγχου και από τα γραφεία της ελεγκτικής αρχής στις 09/08/2021, όπως αυτό προκύπτει από το σώμα του υπό κρίση Σημειώματος. Ωστόσο, βάσει των προαναφερόμενων οδηγιών διενέργειας μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων συντάσσεται, υπογράφεται από τα μέλη του συνεργείου που διενήργησαν τον έλεγχο και **επιδίδεται άμεσα στον φορολογούμενο** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου για κάθε είδους παράβαση (ακόμη και για διαδικαστική) **προκειμένου** αφενός να ενημερώνεται ο φορολογούμενος για τις παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε αφετέρου με την επιτόπια ενημέρωση πιστοποιείται και η πραγματική ροή των γεγονότων είτε ως προς την διαπίστωση παραβάσεων μη έκδοσης είτε και διαδικαστικών παραβάσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση, η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή και επαρκή αιτιολογία για τις διαδικασίες, τα γεγονότα και τις περιστάσεις ώστε να τεκμηριώνεται ως απαιτείται και από το άρθρο 64 του ΚΦΔ και η έκδοση της υπό εξέτασης πράξεως επιβολής προστίμου. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-05-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αριθμ./2022 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 Ν.4174/2013: ποσού: 0,00€

(αριθμ. πράξης/2022)

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 Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.