



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
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 30.03.23
Αριθμός Απόφ. **841**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22.12.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.** κατοίκου κατά της με αριθμό/29.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 § 1 περίπ. ε' του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα μ' αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καθώς και την από 18.10.22 έκθεση μερικού ελέγχου Προστίμου του άρθρου 54 § 1 περίπ. ε' του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ επί της οποίας

εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται την ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα δεδομένου ότι η κοινοποίησή της υπ' αριθ'/29.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 § 1 περίπ. έ του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ συντελέστηκε με την υπ' αριθ' πρωτ./01.12.22 συστημένη επιστολή και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεργείο ελέγχου υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ στα πλαίσια της με αριθ'/03.06.22 εντολής ελέγχου, διενήργησαν έλεγχο στις 03-06-2022 στο κατάστημα του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «ιατρός γενικής ιατρικής» που βρίσκεται στην

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 18-10-2018 έκθεση των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατά τη διάρκεια του προληπτικού ελέγχου, μετά την επίδειξη των υπηρεσιακών ταυτοτήτων από πλευράς των υπαλλήλων του συνεργείου και την γνωστοποίηση του λόγου της επίσκεψης στον προσφεύγοντα, αυτός αρνήθηκε την οποιαδήποτε συνεργασία με τα όργανα του φορολογικού ελέγχου υποδεικνύοντας σ' αυτά με οξύ τόνο την διενέργεια του ελέγχου σε ιατρούς άλλης ειδικότητας επικαλούμενος ταυτόχρονα λόγους υγείας ενώ παράλληλα κινούνταν προς τους δύο ελεγκτές του συνεργείου υποδεικνύοντας τους να εξέλθουν του ιατρείου του.

Οι ελεγκτές του συνεργείου εξέδωσαν οίκοθεν το υπ' αριθ'/03.06.22 Σημείωμα ελέγχου και την υπ' αριθ'/03.06.22 Πράξη Προσωρινού Προστίμου οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε εκθέτοντας τις απόψεις του.

Κατόπιν τούτου οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ συνέταξαν την από 18-10-2018 έκθεση ελέγχου την οποία απέστειλαν με το υπ' αριθ'/18.10.22 έγγραφο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (αρθ.πρωτ.εισερχ./21.10.22) συνεπεία της οποίας αυτή εξέδωσε την υπ' αριθ'/29.11.22 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2022, επιβάλλοντας σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 60 του Κ.Φ.Δ. και συγκεκριμένα λόγω μη συνεργασίας στη διάρκεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

α) Αμφισβήτηση των πραγματικών περιστατικών και ειδικότερα αμφισβήτηση ως προς την διαφορετική ώρα ελέγχου, τον αριθμό των ελεγκτών, και ως προς την ματαίωση του

ελέγχου.

β) Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.

γ) Μη επίδειξη της Εντολής ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή αμφισβητεί τα πραγματικά περιστατικά που συντελέστηκαν καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου και αφορούν τον χρόνο διάρκειας αυτού, τις διαμορφούμενες συνθήκες καθώς και τα αποτελέσματα αυτού .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **23** «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του **Κ.Φ.Δ.**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 § 1 & 6** «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του **ΚΦΔ** 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...

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής

Διοίκησης...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **54 §1** περ. ε' και **§2** περ. ε' του **ΚΦΔ** 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 (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 **ΚΦΔ**, 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 **65** του **ΚΦΔ** 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, στις διατάξεις του άρθρου **28§2** του **ΚΦΔ** ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με

βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνη ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα

λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.ΤσακίρηΔιοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 §6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι :

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.

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 αποκρυσταλλωμένης 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 συνεργειών 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 αποστέλλουν στη Δ/νση Ελέγχων - Τμήμα Β' (FAX: 210-3375354).....».

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 επιτόπιος έλεγχος, σε βάρος του προσφεύγοντος στα πλαίσια της με αριθ./03.06.22 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ και συντάχθηκε η από με ημερομηνία θεώρησης 18-10-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ στην οποία αναφέρονται στην ενότητα «4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» ότι:

Μετά την επίδειξη των υπηρεσιακών ταυτοτήτων από πλευράς των υπαλλήλων του συνεργείου και την γνωστοποίηση του λόγου της επίσκεψης στον προσφεύγοντα , αυτός αρνήθηκε την οποιαδήποτε συνεργασία με τα όργανα του φορολογικού ελέγχου υποδεικνύοντας σ' αυτά με οξύ τόνο την διενέργεια του ελέγχου σε ιατρούς άλλης ειδικότητας επικαλούμενος ταυτόχρονα λόγους υγείας ενώ παράλληλα κινούνταν προς τους δύο ελεγκτές του συνεργείου υποδεικνύοντας τους να εξέλθουν του ιατρείου του.

Για την συγκεκριμένη παράβαση συντάχθηκε το υπ' αριθ'/03.06.22 Σημείωμα ελέγχου και ο υπ' αριθ'/03.06.22 Προσωρινός προσδιορισμός προστίμου τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 6 Ιουλίου από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Επειδή σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου 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 κοινοποίηση του Σημειώματος Ελέγχου για τον υπό κρίση έλεγχο πραγματοποιήθηκε μεταγενέστερα του ελέγχου και από τα γραφεία της Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ στις 06/07/2022, 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 από 22.12.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την **ακύρωση** της με αριθμό/29.11.22 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 § 1 περίπ. ε' του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

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

ΧΡΗΣΗ 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περίπ. ε' του ΚΦΔ : ποσού 0,00 € (Αρθ.πράξης/29.11.22)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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