



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Αριθμός απόφασης: 1029

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604550
E-Mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 1069/4-3-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, που διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα τη, και τηρεί απλογραφικά βιβλία με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ενοικίασης έως επτά (7) επιπλωμένων δωματίων για μικρή διάρκεια, κατά της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, 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, καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος με Α. Π. ΔΕΔ με σχετική νομολογία που υποβλήθηκε, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόΠράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **18.366,33 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν μερικού επιτόπιου (προληπτικού) ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου, φορολογικών ετών 2016 έως και 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ, στιςκαι ώρα 13:10 οι ελεγκτές υπάλληλοι της ως άνω υπηρεσίας, διενεργώντας έλεγχο τήρησης των διατάξεων του ν.4308/2014, εισήλθαν στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης της προσφεύγουσας, γνωστοποίησαν την ιδιότητά τους στην υπεύθυνη της επιχείρησης που την ώρα του ελέγχου ήταν η ίδια η ελεγχόμενη επιτηδευματίας και ζήτησαν να τους επιδείξει τα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της επιχείρησης, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων και εξόδων. Στη συνέχεια και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι διενεργούντες τον έλεγχο υπάλληλοι διαπίστωσαν ότι υπήρχαν στοιχεία που η προσφεύγουσα είχε εκδώσει σε διάφορους πελάτες για παρεχόμενες υπηρεσίες διαμονής κλπ., καθώς και σημειώσεις με διάφορες πληρωμές, τραπεζικά εμβάσματα και ημερομηνίες για υπηρεσίες που έλαβε από διάφορους προμηθευτές, τα οποία δεν είχε καταχωρήσει στα βιβλία της. Καθόσον τα εν λόγω στοιχεία ήταν πολλά, αριθμήθηκαν και υπογράφηκαν από τους ελεγκτές υπαλλήλους. Κατόπιν τούτου, συντάχθηκε η υπ' αριθ.Έκθεση Κατάσχεσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ., αντίγραφο της οποίας, όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα. Στην εν λόγω έκθεση κατάσχεσης περιγράφονται τα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν, ήτοι: 1) ένα ντοσιέ πορτοκαλί χρώματος με κινητά φύλλα αριθμημένα από το Νο 1 έως και το Νο 39 και 2) ένα ντοσιέ κόκκινου χρώματος με κινητά φύλλα αριθμημένα από το Νο 1 έως και το Νο 165.

Από την επεξεργασία των ως άνω ανεπίσημων στοιχείων που πραγματοποιήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς εξήντα πέντε (65) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας **319.291,59 €**, ήτοι Φ.Π.Α. 36.732,66 € και καθαρής αξίας 282.558,93 €, για υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων σε διοργανωτές μαθημάτων yoga.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1. Μη νόμιμη κατάσχεση εγγράφων κατά τον επιτόπιο έλεγχο.

2. Εσφαλμένη εκτίμηση των κατασχεμένων εγγράφων για τη διαπίστωση των αποδιδόμενων παραβάσεων.

3. Μη ύπαρξη παράβασης για την αποδιδόμενη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

4. Εσφαλμένη εκτίμηση των κατασχεμένων εγγράφων και μη αποφορολόγηση των αναγραφόμενων ποσών με τον αναλογούντα ΦΠΑ.

1. Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο – Μη νόμιμη κατάσχεση εγγράφων κατά τον επιτόπιο έλεγχο

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των 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 τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου 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.

...

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου ή των οριζόμενων για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου ή υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Οι οριζόμενοι υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 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 μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 24.».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο

και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣΤΕ 424/2017).

Επειδή, με βάση το από 21-04-2023 ηλεκτρονικό μήνυμα του πληρεξούσιου δικηγόρου της προσφεύγουσας και (με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ), αντίγραφο της υπ' αριθ..... Έκθεσης Κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ χορηγήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, κατόπιν σχετικής αίτησης που υπεβλήθη με αριθμό πρωτοκόλλου από την πληρεξούσια δικηγόρο Κ.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή που εξέδωσε την επίδικη πράξη, δεν επέδωσε τις προβλεπόμενες από τις κείμενες διατάξεις αποδείξεις παραλαβής ή εκθέσεις κατάσχεσης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και από το σώμα της υπ' αριθ..... Έκθεσης Κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ το εν λόγω έγγραφο δεν φέρει την υπογραφή της προσφεύγουσας ή άλλη για την παραλαβή αυτού. Επίσης, δεν προκύπτει θυροκόλληση αυτού λόγω άρνησης παραλαβής. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ και με τα άρθρα 47 έως 57 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) περί της διαδικασίας επίδοσης εγγράφων, δεν έχει συντελεστεί η επίδοση του εν λόγω εγγράφου.

Επειδή, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην εν λόγω Έκθεση Κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ δεν αναφέρονται αναλυτικά τα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν.

Συνεπώς, δεδομένου ότι η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης αποτελεί ουσιώδη τύπο της όλης διαδικασίας βάσει της ως άνω νομολογίας και εφόσον η προσφεύγουσα βάσιμα επικαλείται στην υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή (σελ.4-11) ότι υπέστη βλάβη λόγω της μη τήρησης

του ουσιώδους αυτού τύπου, η εν λόγω πράξη πρέπει να ακυρωθεί για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί εσφαλμένης εκτίμησης των κατασχεμένων εγγράφων για τη διαπίστωση των αποδιδόμενων παραβάσεων, περί μη ύπαρξης παράβασης για την αποδιδόμενη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και μη αποφορολόγησης των αναγραφόμενων ποσών με τον αναλογούντα ΦΠΑ, καθώς η νόμιμη τήρηση της διαδικασίας της κατάσχεσης προηγείται των ανωτέρω.

Επειδή με το άρθρο 4§3 της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) ορίζεται ότι: «[...] Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

...».

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της και την ακύρωση της με αριθμόΠράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.