



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη: 22-5-2018

Αριθμός απόφασης: 1019

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή:
α) της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης «..... **Ε.Π.Ε.**» με **ΑΦΜ:**, με έδρα την Δήμου, επί της οδού Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, β) του **του** με **Α.Φ.Μ.:** και γ) του **του** με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας **Ε.Π.Ε.** με **ΑΦΜ:**, νομίμως εκπροσωπούμενη, 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:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει ως αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες εκκένωσης και καθαρισμού βόθρων», διενεργούμενων εντός του νομού με αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης, φορτηγά και βυτιοφόρα, ρυμουλκούμενα και μη και γενικά κάθε είδους οχήματα κατάλληλα για τέτοιες μεταφορές αντί κομίστρου, τα οποία οχήματα ανήκουν στους εταίρους ή στην ίδια την εταιρεία.

- Με την αριθ.-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ύψους 10.687,80 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 12.825,36 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **23.513,16 €**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. δυνάμει της με αριθμό-/.....-2013 εντολής ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2013 (αρ. πρωτοκόλλου εισερχ.....-/.....-2013) πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία. Σύμφωνα με αυτό, η προσφεύγουσα στη χρήση 2011 απέκρυψε φορολογητέα ύλη, καθώς δεν εξέδωσε 939 Φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.), για Υπηρεσίες εκκένωσης και καθαρισμού βόθρων, ποσού $939 \times 70 = 65.730,00\text{€}$ (καθαρής αξίας 53.439,02€ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 12.290,98€).

Με το υπ' αριθμ./...../.....-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. με ελεγχόμενη την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.». Σύμφωνα μ' αυτή, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των χειρόγραφων ημερήσιων καταστάσεων εισόδου των βυτιοφόρων οχημάτων της Δ.Ε.Υ.Α.Ι. (σταθμός βιολογικού καθαρισμού Δ.Ε.Υ.Α.Ι.) και των εκδοθέντων στοιχείων (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) της προσφεύγουσας, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2011-18/8/2011 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) σε 939 περιπτώσεις εισόδου των βυτιοφόρων αυτοκινήτων της στο βιολογικό σταθμό καθαρισμού.

Τα οικονομικά αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, καθώς η αξία του αποκρυβέντος εισοδήματος είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Κατά τον

εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος επιλέχθηκε ο λογιστικός συντελεστής ως ο μεγαλύτερος μεταξύ λογιστικού και εξωλογιστικού συντελεστή.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στο άρθρο 20 παρ.2 του Συντάγματος, στο άρθρο 6 παρ.1 και 2 του Ν. 2690/1999 και των δικαιωμάτων άμυνας και υπεράσπισης που κατοχυρώνονται στο άρθρο 6 παρ. 3 της ΕΣΔΔΑ. Πιο συγκεκριμένα, η κλήση της προσφεύγουσας να προσκομίσει στοιχεία ή να εκφράσει τις απόψεις της κατά το στάδιο προσδιορισμού των προσωρινών πράξεων δεν πληροί τις συνταγματικές και υπερνομοθετικές προϋποθέσεις της αποτελεσματικής άσκησης του δικαιώματος ακρόασης, καθώς το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης στις φορολογικές υποθέσεις που αποτελούν ταυτόχρονα και ποινικές, όπως η κρινόμενη, μετά τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και πριν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης κατάγνωσης ενοχής, ταυτίζεται με το δικαίωμα της απολογίας και της υπεράσπισης από την αποδιδόμενη κατηγορία. Στην περίπτωση τους, στερήθηκε του δικαιώματος να λάβει γνώση των μαρτύρων κατηγορίας και της αποδιδόμενης κατηγορίας με κάθε λεπτομέρεια, καθώς και των αποδεικτικών στοιχείων στα οποία αυτή στηρίχθηκε.
2. Η προσβαλλόμενη είναι μη νόμιμη, αναπόδεικτη και αντίθετη στο τεκμήριο αθωότητας. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την αποδιδόμενη παράβαση. Αντίθετα, μετακύλισε το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα, γεγονός που αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη έχουν ως αιτιολογική βάση τις 171 χειρόγραφες καταστάσεις εισόδου των βυτιοφόρων οχημάτων στις εγκαταστάσεις του βιολογικού σταθμού. Ωστόσο, ο υπεύθυνος τήρησης αυτών των καταστάσεων, με την από 3-12-2012 υπεύθυνη δήλωσή του προς το ΣΔΟΕ, ρητά δήλωσε ότι τα στοιχεία αυτών των καταστάσεων δεν είναι ακριβή, καθώς δεν υπάρχει αντιστοιχία μεταξύ των καταστάσεων και των εκδιδόμενων ΑΠΥ, έχουν καταγραφεί εισοδοί οχημάτων σε ημέρες αργίας που ο βιολογικός σταθμός είναι κλειστός, ενώ οι καταχωρήσεις στις καταστάσεις δεν έχουν ημερολογιακή συνέχεια και άρα η αποδεικτική τους ισχύ έχει ανατραπεί. Περαιτέρω, η κίνηση των δρομολογίων κάθε βυτιοφόρου καταγράφεται με GPS. Τέλος, οι προαναφερόμενες καταστάσεις είναι ανυπόγραφες και επομένως στερούνται αποδεικτικής ισχύος.
3. Ο καταλογισμός αντίκειται στο 7^ο πρωτόκολλο της ΕΣΔΔΑ αρ.4 παρ.1 και στο αρ.6 παρ.2 9 που έχουν κυρωθεί με το ν.1705/1987 και το Ν.Δ. 53/1974 και έχουν υπερνομοθετική ισχύ), δεδομένου ότι για την αποδιδόμενη παράβαση εκδόθηκε η/2017 αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. 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. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. 2. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται

στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου 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 αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχεθήκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε, στις-2017, στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ' αριθμ./2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του αρ.28 του Ν. 4174/2013 και την υπ' αριθμ...../.....-2017 προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ενώ η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./.....-2017 υπόμνημα απόψεων. Περαιτέρω δε, κατά τον αρχικό έλεγχο, το ΣΔΟΕ, επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. 1582/2012 ΥΣΕ και την/2012 κλήση προς ακρόαση.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του 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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** 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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «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... 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».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Το ΣΔΟΕ μετά την κατάσχεση από τη Δ.Ε.Υ.Α.Ι. (σταθμός βιολογικού καθαρισμού Δ.Ε.Υ.Α.Ι.) εκατόν δέκα οκτώ (118) καταστάσεων ημερήσιας αναφοράς εκκένωσης

βυτιοφόρων χρήσης 2011, προέβη σε αντιπαραβολή αυτών με τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «. Ε.Π.Ε.» για την ίδια χρήση. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε εννιακόσια τριάντα εννέα (939) Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο για Παροχή Υπηρεσίας.

- Η διαπίστωση ότι υπάρχουν ημέρες κατά τις οποίες τα εκδοθέντα παραστατικά στοιχεία είναι περισσότερα από τα καταγραφέντα δρομολόγια στον βιολογικό καθαρισμό δεν συνεπάγεται ότι οι καταστάσεις είναι λανθασμένες και ανακριβείς. Πιο συγκεκριμένα δύναται στην εκτέλεση ενός δρομολογίου να έχουν εξυπηρετηθεί περισσότεροι του ενός πελάτες και άρα και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία να είναι περισσότερα από τα δρομολόγια.
- Δηλώνεται ότι ενώ από τις 13-01-2011 έως 19-01-2011 το με αριθ. βυτιοφόρο φέρεται να πραγματοποιεί καθημερινά δρομολόγια, ο οδηγός απουσίαζε λόγω γέννησης του παιδιού του. Από τον έλεγχο όντως επιβεβαιώνεται η ανωτέρω γέννηση, αυτό όμως δεν αναιρεί την δυνατότητα του ανωτέρω οδηγού να εργαστεί και δεν αποδεικνύει την απουσία του από την εργασία
- Η μη ύπαρξη ημερολογιακής συνέχειας στις καταστάσεις του φύλακα της ΔΕΥΑΙ, ουδόλως επηρεάζει την αντικειμενικότητα του ελέγχου καθώς αυτός πραγματοποιήθηκε για εκάστη μέρα κατά την οποία πραγματοποιούνται δρομολόγια. Η ύπαρξη κάποιων λανθασμένων καταχωρήσεων δεν συνεπάγεται την πλήρη απόρριψη των καταστάσεων της ΔΕΥΑΙ.
- Ο ισχυρισμός περί καταχωρήσεων δρομολογίων στις καταστάσεις της ΔΕΥΑΙ σε ημέρες αργίας δεν αφορά την προσβαλλόμενη πράξη.
- Από τις ένορκες καταθέσεις μαρτύρων στο Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκε ότι οι χειρόγραφες καταστάσεις εισόδου των βυτιοφόρων στο βιολογικό σταθμό της Δ.Ε.Υ.Ι.Α. είναι έγκυρες και ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα (σελ. 7 και 8 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος).

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αναπόδεικτης παράβασης τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή ο κανόνας "ne bis in idem" ή η απαγόρευση της διπλής διακινδύνευσης, δηλαδή να μη διώκεται ούτε να δικάζεται κανείς δύο φορές για τις ίδιες πράξεις και για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά, κατοχυρώνεται ως ατομικό δικαίωμα στα διεθνή νομικά μέσα των ανθρώπινων δικαιωμάτων, όπως στο έβδομο πρωτόκολλο (άρθρο 4) της Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, στο Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα (άρθρο 14, παράγραφος 7) της 19ης Δεκεμβρίου 1966 και στο Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (άρθρο 50), αναγνωρίζεται δε από όλα τα νομικά

συστήματα που διαπνέονται από την ιδέα σεβασμού και προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Αποτελεί ουσιαστική θωράκιση έναντι της καταχρηστικής άσκησης των κρατικών εξουσιών επί των πολιτών.

Κατά την έννοια δε της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (*ne bis in idem*), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι

οποίες δε συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά. Ειδικότερα, κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης της ΕΣΔΑ, η αμετάκλητη απόφαση που ολοκληρώνει τη μία "ποινική" διαδικασία πρέπει να στηρίζεται σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υπόθεσης, δηλαδή την τέλεση ή μη της παράβασης (πρβλ. ΔΕΕ μειζ. συνθ. 29.6.2016, C-486/14, Kossowski, Σκέψεις 42-54). (βλ. ΣΤΕ Β Τμ. 167 -169/2017 επταμ.).

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) καθώς και από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) και ως εκ τούτου οι προϋποθέσεις του Ποινικού Κώδικα δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη διαδικασία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣΤΕ 1741/2015), η αρχή «*ne bis in idem*» δεν εμποδίζει την επιβολή, για την ίδια πράξη, διαδοχικώς μιας φορολογικής και μιας ποινικής κυρώσεως, στο βαθμό που η πρώτη κύρωση δεν έχει ποινικό χαρακτήρα.»(Στε 175/2018).

Επειδή, δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση αποκρύψεως εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή παραδρομή. (Στε 115/2016)

Επειδή, τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις επιβάλλονται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη αμέλειας ή δόλου (Στε 3278/92, 138/98)

Επειδή, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. (Φινοκαλιώτης, φορολογικό δίκαιο σελ .148)

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2017 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ./.....-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: 10.687,80 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟ Ι ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	12.825,36	5.343,90	4.135,11	9.479,01	9.479,01

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α)της εταιρείας **Ε.Π.Ε.** με ΑΦΜ, β)του του με **Α.Φ.Μ.:** και

γ)του του με **Α.Φ.Μ.:**, για τους λόγους που αναφέρονται στην παρούσα απόφαση.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:
Επί της υπ' αριθμ.-/.....-2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	0,00	10.687,80	
Διαφορά φόρου		10.687,80	10.687,80
Πρόσθετος φόρος		12.825,36	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			5.343,90
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			4.135,11
Σύνολο φόρου για καταβολή		23.513,16	20.166,81

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση.