



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5-4-2017
Αριθμ. Αποφ.: 910

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis
.gov.gr
Url : www.aade.gr

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**
- 4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανή Προσφυγή του . . του ... με Α.Φ.Μ.:..., κατά: α) της με αριθμ. .../.../....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, β) της με αριθμ. .../.../....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002, γ) της με αριθμ. .../.../....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**

διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004-31/12/2004, δ) της με **αρίθμ. .../.../...-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005-31/12/2005, ε) της με **αρίθμ. .../.../...-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006, στ) της με **αρίθμ. .../.../...-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007, και ζ) της με **αρίθμ. .../.../...-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, και κάθε άλλης συναφούς με την προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τη με ημερομηνία **...-2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ..** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **...-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . του ... με ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ. **.../.../...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 733,65 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001 λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μια (1) περίπτωση.
- Με την υπ' αρ. **.../.../...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.657,40 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2002-31/12/2002 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση.
- Με την υπ' αρ. **.../.../...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.072,75 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2004-31/12/2004 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση.
- Με την υπ' αρ. **.../.../...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 13.353,16 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2005-31/12/2005 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση και λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε δύο (2) περιπτώσεις.

- Με την υπ' αρ. .../.../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 8.200,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006-31/12/2006 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε δύο (2) περιπτώσεις και λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε δύο (2) περιπτώσεις.
- Με την υπ' αρ. .../.../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.335,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007-31/12/2007 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε μία (1) περίπτωση και λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε τρεις (3) περιπτώσεις.
- Με την υπ' αρ. .../.../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 28.002,82 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008-31/12/2008 λόγω ανακριβούς έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε δύο (2) περιπτώσεις και λόγω μη έκδοσης Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών σε τέσσερις (4) περιπτώσεις.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από ...-2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../...-2015 εντολής του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό ABM: Ε.Ο.Ε. Λ.Λ. .../2015 Εισαγγελική παραγγελία η οποία είναι συνέχεια της ABM: ΟΙΚ. ΕΙΣ.ΠΕ./2012 εισαγγελικής παραγγελίας προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η οποία αφορούσε τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για συνολικά 2062 φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατόχους τραπεζικών λογαριασμών σε πιστωτικό ίδρυμα της Ελβετικής Ομοσπονδίας (τράπεζα HSBC στη Γενεύη) το χρονικό διάστημα από το Νοέμβριο του έτους 2005 μέχρι και το Φεβρουάριο του έτους 2007.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί. Οι διατάξεις των νόμων που αφορούν στην παράταση της παραγραφής από το 2006 και μετά δεν

ορίζουν ρητά την κάθε φορολογία για την οποία νομοθετείται συνεχής παράταση της παραγραφής, με αποτέλεσμα οι εν λόγω διατάξεις να καθίστανται αντισυνταγματικές, ενώ όλες οι παρατάσεις αφορούν το δικαίωμα καταλογισμού φόρων, εισφορών, τελών όχι όμως κυρώσεων ή προστίμων. Δεδομένου ότι η εντολή ελέγχου εκδόθηκε-2015, οι χρήσεις μέχρι και το 2009 έχουν υποπέσει σε παραγραφή. Το γεγονός ότι η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου εκδόθηκε ενόψει εισαγγελικής παραγγελίας, αυτή αφορά την ποινική αντιμετώπιση λόγω φοροδιαφυγής. Μπορεί δηλαδή, το πόρισμα του υπαλλήλου της φορολογικής αρχής που αφορά σε έλεγχο 15 ετίας, να χρησιμοποιηθεί μόνο για τους σκοπούς της ποινικής διαδικασίας, καθώς η παραγραφή κατά το φορολογικό δίκαιο είναι αυτοτελής.

2. Δεν στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις. Το υπ' αρ. 1050217/871/15-6-1999 έγγραφο του Υπ. Οικ. ως μη δημοσιευθέν στο Φ.Ε.Κ. δεν δεσμεύει το φορολογούμενο. Εκτός αυτού το άρθρο 13 του Π.Δ/τος 186/1992, βάση του οποίου επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα, δεν επιβάλλουν την υποχρέωση διατήρησης των δικαιολογητικών που έχουν εκδοθεί στο όνομα του πελάτη, για λογαριασμό του οποίου διενεργήθηκαν οι δαπάνες, καθώς τα εν λόγω δικαιολογητικά παραδόθηκαν στους πελάτες για να τα χρησιμοποιήσουν στις δικές τους δηλώσεις. Ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση διατήρησης και άρα προσκόμισης αυτών των στοιχείων και επομένως η απαίτηση προσκόμισής τους από τη φορολογική διοίκηση είναι αντίθετη προς την αρχή της χρηστής διοίκησης.

3. Εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων. Με το Ν.4337/2015 δεν υφίστανται πλέον παραβάσεις Κ.Β.Σ. αλλά μόνο παραβάσεις που συνδέονται με τη φοροδιαφυγή (αρ.58 και 58^Α του Ν.4174/2013). Μετά την εφαρμογή του Ν. 4337/2015 δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

4. Πλημμελής επιμέτρηση προστίμου. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, οι αποδιδόμενες σε αυτόν υπηρεσίες δεν προσδιορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις κατά συναλλαγή, καθώς ο έλεγχος ομολογεί ότι δεν γνωρίζει τον αριθμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών, υπονοώντας προφανώς ότι μπορούν να εκδοθούν περισσότερα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 15πλάσιο της Βάσης Υπολογισμού. Σε όσες περιπτώσεις προβλέπεται πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10, στοιχ. α' του Ν. 2523/97, το οποίο είναι ευνοϊκότερο του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν.4337/2015, θα πρέπει να εφαρμοστεί η ευνοϊκότερη διάταξη.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση προστίμων, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :
“*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και*

πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : « Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

- α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.
- β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του

φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2016) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις

31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, με το υπ' αριθμ. Πρωτ. .../...-2016 έγγραφό του, το Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (σε απάντηση του υπ' αριθμ. ΔΕΔΒΙ ... ΕΞ 2016 ΕΜΠ/...-2016 εγγράφου της Υπηρεσίας μας) μας γνωρίζει ότι “... ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στα άνω άρθρα εισαγγελικές παραγγελίες (άρθρο 22 στοιχείο β' του Ν. 4203/2013 και άρθρου 87 στοιχ. β' του Ν. 4316/2014) να είναι προσωποποιημένες, και ορθώς κατά την γνώμη μας αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μιας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία ..(..), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ...”

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ... εκδόθηκε η με αριθμό .../...-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της,
- Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στην υπ' αρ. .../...-2012 εισαγγελική παραγγελία προς τον Προϊστάμενο της Π.Δ. Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. που αφορούσε τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης βάση πλήθους στοιχείων που παραλήφθηκαν από τις αρχές της Γαλλίας και τα οποία αφορούν σε 2.062 φυσικά και νομικά πρόσωπα, κατόχους τραπεζικών λογαριασμών ή και λοιπών προϊόντων.
- Από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας Θράκης εκδόθηκε η εντολή ελέγχου με αριθμό .../....2012 για άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών με δικαιούχο τον ελεγχόμενο στις χρήσεις 2007 – 2011, κατόπιν της ανώνυμης καταγγελίας με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ .../....2010, κατά εβδομήντα τεσσάρων (74) δικηγόρων του Δικηγορικού Συλλόγου Θεσσαλονίκης, για φοροδιαφυγή.
- Ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. προχώρησε σε άρση του τραπεζικού απορρήτου και επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και την2013 επέδωσε στον ελεγχόμενο

την με αριθ. πρωτ. .../Γ/....2013 Κλήση για παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων με επισυναπτόμενα σ' αυτήν φωτοαντίγραφα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών. Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι νόμιμα, και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό ότι δεν στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 του Ν.4174/2013 «*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 «*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 «*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 13 παρ. 2 του ΚΒΣ «*Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, κατανομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφα. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.3 του Κ.Β.Σ. «Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και την περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων όπου τα εισιτήρια εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς».

Επειδή, ο ελεύθερος επαγγελματίας, όταν κατά την παροχή των υπηρεσιών του, πραγματοποιεί δαπάνες κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη του, τα δικαιολογητικά στοιχεία πρέπει να εκδίδονται στο όνομα του πελάτη και να παραδίδονται σε αυτόν. Όταν στις ΑΠΥ αναγράφονται δαπάνες για λογαριασμό του πελάτη, ουσιαστικά προς εκκαθάριση λογαριασμού, πρέπει να συνοδεύονται από δικαιολογητικά στοιχεία, γιατί διαφορετικά δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη του καταβάλλοντος τα έξοδα και αντιθέτως στον ελεύθερο επαγγελματία θα θεωρηθούν ως αμοιβή του, αφού προκύπτει ότι εισπράχθηκαν και δεν αποδεικνύεται η καταβολή τους. (έγγραφο Υπ. Οικ. 1050217/871/15-6-1999, Κ.Β.Σ. Ανάλυση & Ερμηνεία, θ.104 Σταματόπουλος Δεύτερη έκδοση, σελ. 1344)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 του Π.Δ/τος 186/92 «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό.»

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί πλημμελούς επιμέτρησης προστίμου και περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων επιβολής προστίμων, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)...., β)...., γ)...., δ).... ,ε)... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αποδείχθηκε η παράβαση της μη έκδοσης καθώς και της ανακριβούς έκδοσης των φορολογικών στοιχείων του προσφεύγοντος, νομίμως εφαρμόστηκαν οι διατάξεις ΚΒΣ και επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα με τις προσβαλλόμενες πράξεις, μειωμένα κατά τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2016, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του με Α.Φ.Μ.:.....

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	733,65€
-------------------------	----------------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	3.657,40€
-------------------------	------------------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	7.072,75€
-------------------------	------------------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2005 – 31/12/2005

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	13.353,16€
------------------	------------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2006 – 31/12/2006

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	8.200,00€
------------------	-----------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2007 – 31/12/2007

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	3.335,00€
------------------	-----------

Υπ' αριθ. .../.../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου
1/1/2008 – 31/12/2008

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	28.002,82€
------------------	------------

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

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.