



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.03.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 512

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ , κατά της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 38.467,96€ €. Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε α) εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις Α.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 93.734,76€ πλέον Φ.Π.Α. 21.558,99€ και β) υποκρυπτόμενος εκδότης εικοσιοκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 2.435,16€ πλέον Φ.Π.Α. 560,09€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ η οποία εδράζεται στην από2017 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης.

Ο προσφεύγων, με την υπό εξέταση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και αντίθεση στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
2. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – έλλειψη διενέργειας ελέγχου και σύνταξης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ.
3. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας, παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης, πεπλανημένη εκτίμηση ελεγκτικών οργάνων ως προς τα πραγματικά περιστατικά, μη ορθή υπαγωγή των πραγμάτων στο νόμο, ουσιαστική ανυπαρξία αποδιδόμενων παραβάσεων.
4. Παραβίαση της αρχής non bis in idem – ανεπίτρεπτη τιμωρία για το ίδιο αδίκημα δύο φορές.

5. Μη νόμιμος έλεγχος με βάση την εκδοθείσα εντολή ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 και κατ' επέκταση των θεμελιωδών εγγυήσεων στον οποίο την τήρηση καταρχάς συντείνει τυπικός λόγος ακύρωσης.
6. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί έλλειψης διενέργειας ελέγχου και σύνταξης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94/27-05-2016) ορίζεται ότι:

«Η αρχή (Α.Α.Δ.Ε.) συγκροτείται από όλες τις οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 111/2014 (Α' 178, διορθ. Σφάλμ. Α' 25/24.2.2015) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Π.Δ. 111/2014 ορίζεται ότι:

«α) Με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/08.04.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (Β' 865) συστάθηκε ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία, επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία υπάγεται απευθείας στον Γενικό Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 9 της υπ' αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ2014/08.04.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) (Β' 865) ορίζεται ότι:

«Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ. υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου που αφορούν, σύμφωνα με την αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 (Β' 478) απόφασή μας, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 4 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, ή τα κατά τόπο αρμόδια Τελωνεία».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση βάσει της από /2017 έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό 12.2017 πράξη επιβολής προστίμου από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ η οποία είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος και συνακόλουθα η αρμόδια υπηρεσία για την έκδοση των πράξεων προστίμου που προκύπτουν από εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, κατόπιν της ακύρωσης της με αριθμό 12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ με τη με αριθμό05.2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ. (Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης Θεσσαλονίκης) λόγω τυπικής πλημμέλειας δη μη τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 28

και 62 του Ν. 4174/2013 διαδικασίας, η φορολογική αρχή προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου. Συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ η από2018 έκθεση ελέγχου και βάσει αυτής εκδόθηκε η με αριθμό2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (ΣΤΕ 2056/1994, 876/2002).

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραβίασης του δικαιώματος του για προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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».

Επειδή, στις2018 απεστάλη με συστημένη επιστολή από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ ο με αριθμό07.2018 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου με συνημμένο το με αριθμό07.2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή, στα επιδοθέντα στον προσφεύγοντα σημειώματα διαπιστώσεων περιγράφονται αναλυτικά ανά χρήση, είδος, αξία, αριθμό, ημερομηνία και αντισυμβαλλόμενο το περιεχόμενο των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων με το με αριθμό08.2018 έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ απάντησε στο σημείωμα διαπιστώσεων που του επιδόθηκε και συνακόλουθα

άσκησε το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Συνακόλουθα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα για έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με τις Αποφάσεις του ΣτΕ 4347/2001 (τμήμα Β΄, επταμελές) και 2446/2000 (τμήμα Β΄, πενταμελές) κρίθηκε ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδευματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 παράγραφος 3 του Ν.3220/2004 (ΦΕΚ15Α/2004) ορίζεται ότι:

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρεται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και, γενικά, οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται, αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1091/29-4-2013 έχει κριθεί ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται

παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.», πλην όμως ο προσφεύγων δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του και αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

Επειδή, τα πορίσματα της φορολογικής αρχής περί έκδοσης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και περί δράσης του ως υποκρυπτόμενου προσώπου στην έκδοση φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετα, αφού α) η από /2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και β) η από2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ που εδράζεται στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρουν αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση των επίμαχων τιμολογίων ως εικονικών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από το που λειτουργεί συνεργείο αυτοκινήτων είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τους εξής λόγους:

1. Δεν προσκόμισε στον έλεγχο το πρόσθετο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα οχήματα βρίσκονταν στο συνεργείο του και για ποιο χρονικό διάστημα.
2. Δεν είχε καταχωρήσει στα βιβλία του πλήθος φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν για τις φερόμενες επισκευές των οχημάτων.
3. Για πλήθος από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αποδεικνύεται από τις φωτογραφίες η ζημία.
4. Υπήρχαν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων.
5. Κομιστής των επιταγών ήταν ο ίδιος ο προσφεύγων και οι συνεργάτες του, ενώ το πλήθος των επιταγών εκδόθηκε στο όνομα των δικαιούχων της αποζημίωσης.
6. Εξέδωσε σε ορισμένες περιπτώσεις ατυχημάτων Α.Π.Υ. που αφορούσαν σε βαφή και πώληση ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ενώ το επάγγελμά του είναι συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων.
7. Ο γραφικός χαρακτήρας σε πλήθος Α.Π.Υ. είναι της αδελφής του

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις που φέρεται να πραγματοποίησαν εργασίες ή πώληση ανταλλακτικών για τα αυτοκίνητα των εξεταζόμενων φακέλων με τη συμμετοχή του είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους με υποκρυπτόμενο πρόσωπο το διότι:

1. Δεν υπάρχουν αγορές για τα πωλούμενα είδη που χρησιμοποιήθηκαν για την επισκευή των οχημάτων.

2. Για πλήθος από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αποδεικνύεται από τις φωτογραφίες η ζημία.
3. Υπήρχαν κοινές φωτογραφίες σε πλήθος ατυχημάτων.
4. Υπάρχουν φάκελοι που τα ατυχήματα χαρακτηρίστηκαν εικονικά από τον ανακριτή.
5. Τα οχήματα που επισκευάζονται βρίσκονται ταυτόχρονα σε συνεργεία βαφής και επισκευής και οι αγορές ανταλλακτικών γίνονται τις περισσότερες φορές την ίδια μέρα της επισκευής.
6. Τα αυτοκίνητα πρώτα βάφονται και ακολούθως επισκευάζονται σε άλλα συνεργεία.
7. Τα επισκευαζόμενα οχήματα εισέρχονται στα συνεργεία πριν από την ημερομηνία του ατυχήματος.
8. Σχεδόν για όλα τα φορολογικά στοιχεία η ημερομηνία έκδοσης τους ταυτίζεται με την ημερομηνία της πραγματογνωμοσύνης και την ημερομηνία της αποζημίωσης.
9. Κομιστής των επιταγών στα ατυχήματα αυτά είναι ο και οι συνεργάτες του, χωρίς να υπάρχει εκχώρηση αποζημίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι επαρκώς αιτιολογημένη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής non bis in idem.

Επειδή, για την ενεργοποίηση της εν λόγω αρχής, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μιας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν 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 προβλεπομένων 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 (ΣτΕ 1992/2016, ΣτΕ 167/2017).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων με κανένα στοιχείο δεν απέδειξε τη συνδρομή των ανωτέρω προϋποθέσεων, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αστήρικτος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νομίμου ελέγχου με βάση την εκδοθείσα εντολή ελέγχου, κατά παράβαση του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει 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.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

.....

Επειδή, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.....»

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε στις2018 βάσει της με αριθμό07.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και όχι βάσει της με αριθμό 12.2015 εντολής της ίδιας Υπηρεσίας όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, η με αριθμό07.2018 εντολή ελέγχου η οποία εκδόθηκε για επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ μετά τη με αριθμό05.2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (που ακύρωσε την αρχική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για λόγους τυπικής πλημμέλειας) περιλαμβάνει όλα τα απαιτούμενα στοιχεία που προβλέπονται από την παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα

συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 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 προηγούμενου 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 παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ...

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αρχικά εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ η με αριθμό 12-2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 εντός της πενταετούς προθεσμίας που προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις ήτοι έως την 31.12.2017.

Επειδή, στη συνέχεια η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μέσα στην τασσόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις προθεσμία του ενός έτους από την έκδοση της με αριθμό05.2018 απόφασης της Δ.Ε.Δ. με την οποία ακυρώθηκε η με αριθμό 12-2017 πράξη επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Κατόπιν των ανωτέρω η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε πριν παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοσή της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. 2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο	38.467,96€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.