



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26/3/2019

Αριθμός απόφασης : 718

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 23/11/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/11/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/11/2018 και 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 με αριθμό/2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **300,00 €**, λόγω μη δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν.2859 (Φ.Π.Α.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αρ. .../22-5-2018 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμό/29-01-2016 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας προς τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, στο οποίο επισυνάπτεται, μεταξύ άλλων και αντίγραφο του υπ' αριθμό πρωτ.: ΕΜΠ/14-09-2012 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας προς τον κ. Εισαγγελέα Πλημ/κών Θεσσαλονίκης. Με το υπ' αριθμό/29-01-2016 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ότι στις 13/09/2012 ο προσφεύγων προσήχθη στα πλαίσια του αυτόφωρου για λαθρεμπορία 4.000 λίτρων αιθυλικής αλκοόλης που βρέθηκαν σε φορτηγό όχημα, το οποίο κατελήφθη από υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας σε μάντρα της περιοχής-..... Για την ανωτέρω ποσότητα αιθυλικής αλκοόλης δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο που να αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή και διακίνηση αυτής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη και η συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου πάσχουν από αοριστία, ουσιαστική αβασιμότητα και έλλειψη αιτιολογίας. Ενεπλάκη στην υπόθεση λόγω της τυχαίας παρουσίας του στο χώρο της μάντρας, όπου έλαβε χώρα η μεταφόρτωση της αιθυλικής αλκοόλης και για το λόγο αυτό απαλλάχθηκε από πάσα ποινική κατηγορία δια της υπ' αριθμ./2018 απόφασης του Α' Τριμελούς Εφετείου Πλημμελημάτων Θεσσαλονίκης.
- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από νομική αβασιμότητα, καθώς οι διατάξεις των άρθρων 2, 4, 6, 11 και 12 του Π.Δ. 186/92 αφορούν σε νόμιμες εμπορικές επιχειρήσεις. Άτοπο το συμπέρασμα

να υπάρχει υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών για παράνομη δραστηριότητα.

Επειδή στο άρθρο 36 του Ν.2859/00, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι 30 (τριάντα) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή».

Επειδή στο άρθρο 4 του Ν.2523/97 ορίζεται : *«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.».*

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, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση (ΣΤΕ 2056/1994). Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, *«τα αγαθά που μεταφέρονται από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του πρέπει να συνοδεύονται από δελτίο αποστολής, στο οποίο πρέπει να αναγράφεται η ημερομηνία έκδοσής του, άλλως επιβάλλεται πρόστιμο. Το Δημόσιο οφείλει να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο κατά το χρόνο του*

ελέγχου, ενώ εναπόκειται στον επιτηδευματία να αποδείξει ότι δεν υπάρχει απόκρυψη συναλλαγής, ανατρέποντας το σχετικό τεκμήριο.» (ΣΤΕ 2781/2014).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται τόσο στο ανωτέρω πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας όσο και από τη δικογραφία που σχηματίστηκε στα πλαίσια της αυτόφωρης διαδικασίας και διαβιβάστηκε στην Εισαγγελία Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης, καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα, καθώς διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στις 13/09/2012 φορτηγό όχημα με οδηγό βουλγαρικής υπηκοότητας και αριθμό κυκλοφορίας κινούνταν στον οδικό άξονα Προμαχώνα – Θεσσαλονίκης με κατεύθυνση τη Θεσσαλονίκη, μεταφέροντας υγρό αγνώστου ταυτότητας μέσα σε τέσσερις (4) δεξαμενές. Επειδή όμως είχε έντονη οσμή αιθυλικής αλκοόλης, οι υπάλληλοι του τελωνείου Σερρών σε συνεργασία με κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε. του τμήματος ερευνών της Κεντρικής Μακεδονίας και μετά από συνεννόηση με την Εισαγγελία Σερρών το έθεσαν σε διακριτική παρακολούθηση.

Το φορτηγό φτάνοντας στη Θεσσαλονίκη κατευθύνθηκε σε μάντρα επί της οδού της περιοχής Θεσσαλονίκης προκειμένου να μεταφορτώσει το παραπάνω εμπόρευμα σε συρόμενο ελληνικό όχημα με προορισμό άγνωστο παραλήπτη.

Εκείνη τη στιγμή το κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε. επενέβη και συνέλαβε τα άτομα που βρίσκονταν στο χώρο, μεταξύ των οποίων ήταν και ο προσφεύγων. Με την υπ' αριθμ. .../2012 Έκθεση Κατάσχεσης κατασχέθηκε το εν λόγω φορτίο, το οποίο βρισκόταν μέσα στις τέσσερις δεξαμενές, η ποσότητα του οποίου ανερχόταν στα 4.000 λίτρα. Μετά από δείγματα που ελήφθησαν και στάλθηκαν στην αρμόδια Β' Χημική Υπηρεσία Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι οι δεξαμενές περιείχαν αιθυλική αλκοόλη. Για την παραπάνω ποσότητα αιθυλικής αλκοόλης, η αξία της οποίας, σύμφωνα με την Έκθεση προσδιορισμού δασμών και φόρων του ΣΤ' Τελωνείου Θεσσαλονίκης, είναι 115.714,91€, δεν επεδείχθη στον έλεγχο κανένα φορολογικό, τελωνειακό και μεταφορικό παραστατικό που να αποδεικνύει τη νόμιμη κατοχή και διακίνηση αυτής, γεγονός που οδηγεί στα κάτωθι:

- Η κατοχή και διακίνηση λαθρεμπορευμάτων χωρίς φορολογικά στοιχεία συνιστά παράβαση τόσο τελωνειακή όσο και φορολογική,
- Ο προσφεύγων ασκούσε το επάγγελμα του εμπόρου αιθυλικής αλκοόλης, χωρίς ωστόσο να έχει κάνει έναρξη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ως εκ τούτου, θα έπρεπε κατά την αγορά της ανωτέρω ποσότητας αιθυλικής αλκοόλης να καταβάλει τουλάχιστον τη στατιστική αξία που αντιστοιχεί στην αγορά είδους με τον ίδιο τύπο και αλκοολικό τίτλο, καθώς επίσης τη δασμολογητέα αξία της, τις δασμολογικές επιβαρύνσεις, το δικαίωμα υπέρ του Ειδικού Ταμείου Ελέγχου Παραγωγής και Ποιότητας Αλκοόλης – Αλκοολούχων Ποτών (ΕΤΕΠΠΑΑ) και χαρτόσημο, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. Περαιτέρω, εφόσον πρόκειται για εμπορική συναλλαγή, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης

εργασιών και είχε την υποχρέωση να τηρεί βιβλία και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία κατά περίπτωση.

Επειδή η έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι πράξη διοικητική, διεπόμενη από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δεν συνιστά σε καμιά περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά τον προσφεύγοντα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

Επειδή, η κατοχή και διακίνηση λαθρεμπορευμάτων χωρίς φορολογικά στοιχεία συνομολογεί δύο ξεχωριστές παραβάσεις, την τελωνειακή και τη φορολογική διότι με τις ανωτέρω πράξεις παραβιάζεται τόσο η τελωνειακή νομοθεσία [Ν.2690/01 (Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας)] όσο και η φορολογική νομοθεσία (Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/92, Ν.4174/2013 και Ν.2523/1997).

Επειδή, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν τηρήθηκε η αρχή της νομιμότητας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Χρήση 2012

Η με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Ποσό καταλογισμού **300,00 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.