



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.09.2021

Αριθμός απόφασης: 2524

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κάτοικος, οδός αρ..... Τ.Κ....., κατά της υπ' αρ./2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 12.02.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:..... 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:

- Με την υπ. αρ./2021 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο, γιατί κατά την χρονική περίοδο 17/10/2015 - 30/11/2015 δεν εξέδωσε απροσδιόριστο πλήθος τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, συνολικής αξίας 5.740,00 ευρώ, καθαρής αξίας 4.666,67 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% 1.073,33 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου, ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου για καταβολή ύψους 536,67 ευρώ (1.073,33 χ 50%).
-

Ο προσφεύγων, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εκτελωνιστή ή διασαφιστή, έκανε έναρξη εργασιών στις 12.03.2014 και τηρούσε βιβλίο εσόδων-εξόδων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα).

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος (υπ. αρ./...../2020 εντολή έλεγχου σε αντικατάσταση της υπ. αρ./...../2019 αρχικής εντολής) για τη

διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ), ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2015-2019.

Ο έλεγχος, ζήτησε από τον προσφεύγοντα (υπ. αρ./2019 πρόσκληση) τα βιβλία και στοιχεία τα οποία τέθηκαν στην διάθεσή του (αρ. πρωτ./2019) και διαπιστώθηκε ότι, ο προσφεύγων άρχισε να εκδίδει στοιχεία εσόδων και να εμφανίζει έσοδα στα βιβλία του από τις 15.07.2017, ενώ μέχρι τότε καταχωρούσε στα βιβλία του μόνο δαπάνες.

Περαιτέρω, ο έλεγχος ζήτησε (αρ. πρωτ./2020) από την Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ) της ΑΑΔΕ, να του σταλούν αναλυτικές καταστάσεις με στοιχεία για Διασαφήσεις εισαγωγών-εξαγωγών, Δηλώσεις Ε.Φ.Κ., Δηλώσεις Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) στις οποίες εμφανιζόταν ο προσφεύγων με οποιαδήποτε ιδιότητα.

Με το με αρ. πρωτ./2020 εμπιστευτικό έγγραφο της Δ.Α.Τ.Ε.) εστάλη στον έλεγχο αρχείο και διαπιστώθηκε μεγάλο πλήθος εγγραφών, για τα έτη 2014-2019, οι οποίες αφορούσαν δηλώσεις άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) κυρίως (κατά συντριπτική πλειοψηφία) στο Τελωνείο Πατρών, στις οποίες εμφανιζόταν ο προσφεύγων ως υπόχρεος και παραλήπτες φυσικά ή νομικά πρόσωπα, κυρίως επαγγελματίες έμποροι αυτοκινήτων αλλά και άλλοι επιτηδευματίες.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχε επαγγελματική συνεργασία του προσφεύγοντα σε μόνιμη βάση με πολλούς από τους παραλήπτες οχημάτων με αρκετές και τις περιπτώσεις μεμονωμένων συναλλαγών, ότι παρείχε εκτελωνιστικές υπηρεσίες υποβολής δηλώσεων άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.), και δεν εξέδιδε με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Ύστερα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των Δηλώσεων Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό πελατών του, και των βιβλίων και στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το έτος 2015 και συγκεκριμένα το διάστημα από 17.10.2015 έως 31.12.2015, ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες υποβολής Δ.Α.Ο. για 287 οχήματα σε πελάτες του- παραλήπτες οχημάτων(σελ.15-16 έκθεσης) και δεν εξέδωσε απροσδιορίστου πλήθους τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή άλλων φορολογικά στοιχείων εσόδων, συνολικής αξίας 5.740,00 ευρώ (287 οχήματα x 20 ευρώ/Δ.Α.Ο), ήτοι καθαρής αξίας 4.666,67 ευρώ πλέον ΦΠΑ(23%) 1.073,33 ευρώ, παράβαση για την οποία ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58 Α Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

Παράβαση ουσιώδους τύπου.

Η δήλωση άφιξης οχήματος (Δ.Α.Ο.), για σκοπούς επιβολής τέλους ταξινόμησης αποτελεί προπαρασκευαστική ενέργεια-πράξη του εκτελωνιστή η οποία τελείται κατά τρόπο ανεξάρτητο αλλά δεν αποτελεί την κύρια εργασία του εκτελωνιστή.

Η κύρια εργασία του εκτελωνιστή είναι η ειδική δήλωση/διασάφιση εισαγωγής για τη βεβαίωση και καταβολή των αναλογούντων φορολογικών επιβαρύνσεων, η οποία ακολουθεί την Δ.Α.Ο.

Το πλήθος των Δ.Α.Ο. που φέρεται να έχει εκτελεστεί, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, ποσοστό τουλάχιστον 50% έγινε άνευ αμοιβής, ενώ για τις υπόλοιπες το ποσό που εισέπραττε ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση Δ.Α.Ο., το οποίο κάλυπτε μικροέξοδα της καθημερινής του δραστηριότητας.

Αναρμοδιότητα.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χρονικά αναρμοδίως, καθώς ο έλεγχος υπερέβη το προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα των έξι μηνών, το οποίο δεν δύναται να επεκταθεί εφόσον δεν μπορεί να θεμελιωθεί η ύπαρξη «εξαιρετικής περίπτωσης» σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 129 του ν. 2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας), ορίζεται ότι:

ΔΙΑΚΙΝΗΣΗ ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ

Άρθρο 129

"Μεταφορά, αποστολή, άφιξη κοινοτικών οχημάτων"

«1. Τα **κοινοτικά οχήματα** που αναφέρονται στα άρθρα 121,121α, 122, 123 και 124 του παρόντος Κώδικα, καθώς και οι βάσεις των δασμολογικών κλάσεων 87.02 και 87.06 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας, τα οποία εισέρχονται στο εσωτερικό της χώρας, δηλώνονται **αμέσως στην πλησιέστερη Τελωνειακή Αρχή.**».

«2. Όταν τα παραπάνω οχήματα, μεταφέρονται έμφορτα ή αυτοδύναμα στο εσωτερικό της χώρας, δηλώνονται αμέσως από το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο αυτή ή τον ιδιοκτήτη των οχημάτων ή τον παραλήπτη ή τον νόμιμο αντιπρόσωπό τους.».

«3. Κατά τη δήλωση των οχημάτων της παραγράφου 1 καθορίζεται η αναγκαία προθεσμία για τη μεταφορά των οχημάτων στον δηλωθέντα πρώτο ή τελικό τόπο προορισμού.»

*** Οι παράγραφοι 1, 2 και 3 (όπως η πρώτη είχε τροποποιηθεί με το **άρθρο 1 παρ.46**

Ν.3583/2007, ΦΕΚ Α 142 και το άρθρο 11 Ν. 4378/2016, ΦΕΚ Α 55)

αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 64 παρ.1 Ν.4583/2018, ΦΕΚ Α 212/18.12.2018.

Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παρ.2 του αυτού άρθρου ΑΠΟ 19.2.2018.

Επειδή, σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση ΔΕΦΚ Δ 5041027 ΕΞ2013 ΦΕΚ 3085/Β/4-12-2013 Καθιέρωση νέου εντύπου «Δήλωσης Άφιξης Οχήματος από χώρα της Ε.Ε., αποφασίστηκε:

Άρθρο 1

1. Καθιερώνεται νέο έντυπο με τίτλο «Δήλωση Άφιξης Οχήματος από χώρα της Ε.Ε.» ως το συνημμένο υπόδειγμα, το οποίο τυπώνεται σε λευκό χαρτί Α4, σε τρία (3) αντίτυπα ως ακολούθως:

- Το αντίτυπο Νο 1 για το Τελωνείο Προορισμού
- Το αντίτυπο Νο 2 για τον κάτοχο του οχήματος
- Το αντίτυπο Νο 3 για το Τελωνείο Υποβολής της Δήλωσης.

2. Η Δ.Α.Ο. υποβάλλεται σε έντυπη μορφή ή ηλεκτρονικά εφόσον ο υπόχρεος είναι πιστοποιημένος χρήστης ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

3. Η Δ.Α.Ο. δύναται να κατατίθεται σε προγενέστερο χρόνο για γνωστοποίηση της αναμενόμενης άφιξης στις τελωνειακές αρχές.

4. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας, η αριθμ. πρωτ. Φ.1002/625/14.12.2000 Α.Υ.Ο. (ΦΕΚ 1606/Β), καταργείται.

5. Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1051/2019 (ΦΕΚ Β' 434/14-02-2019) Καθορισμός όρων, προϋποθέσεων και διατυπώσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 129 του ν.2960/2001, ως προς τη δήλωση άφιξης κοινοτικών οχημάτων, για σκοπούς επιβολής τέλους ταξινόμησης, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Σκοπός Πεδίο Εφαρμογής

Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται ο τύπος της Δήλωσης Άφιξης Οχημάτων (Δ.Α.Ο.) και η διαδικασία υποβολής αυτής, κατά τη μεταφορά, αποστολή και άφιξη στο εσωτερικό της χώρας των υποκειμένων σε τέλος ταξινόμησης κοινοτικών οχημάτων της παραγράφου 1 του άρθρου 129 του ν. 2960/2001, καθώς και ειδικότερα θέματα, ως προς την διαχείριση της εν λόγω Δήλωσης στο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων.

Άρθρο 2

Ορισμοί Για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας απόφασης νοούνται ως:

- α. «Αποστολή ή μεταφορά»: Κάθε αποστολή ή μεταφορά οχημάτων που αρχίζει σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και καταλήγει στο εσωτερικό της χώρας. Η έννοια της μεταφοράς περιλαμβάνει όλα τα οχήματα που μεταφέρονται έμφορτα ή αυτοδύναμα στη χώρα.
- β. «Τόπος προορισμού»: ο τόπος που κατά περίπτωση αναφέρεται στις υποπεριπτώσεις αα' έως εε' της παρούσας περίπτωσης και στον οποίο το όχημα παραμένει διαθέσιμο, μέχρι την ολοκλήρωση των προβλεπόμενων ελέγχων για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης:
 - αα. η φορολογική αποθήκη που κατέχει ή χρησιμοποιεί ο παραλήπτης του οχήματος είτε,
 - ββ. οι εγκαταστάσεις/αποθηκευτικοί χώροι του παραλήπτη του οχήματος είτε,
 - γγ. οι αποθηκευτικές εγκαταστάσεις του προσώπου που διενήργησε τη μεταφορά,

δδ. η διεύθυνση κατοικίας, σε περίπτωση ιδιώτη παραλήπτη,
εε. η διεύθυνση άλλου τόπου προορισμού, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 6 της παρούσας.

γ. «είσοδος των οχημάτων στη χώρα»: η διέλευση χερσαίων ή θαλασσίων συνόρων κατά την έμφορτη ή αυτοδύναμη μεταφορά των οχημάτων,

δ. «τελωνείο υποβολής της Δήλωσης Αφίξης Οχήματος - τελωνείο αποστολής»: η πλησιέστερη της εισόδου στη χώρα, τελωνειακή αρχή,

ε. «τελωνείο παραλαβής της Δ.Α.Ο.- τελωνείο προορισμού»: η τελωνειακή αρχή στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο τόπος προορισμού του οχήματος και στην οποία υποβάλλεται η Ειδική Δήλωση για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης, ή για τη χορήγηση απαλλαγής από αυτό, ή στην οποία πραγματοποιούνται διατυπώσεις επαναποστολής σε άλλο κράτος μέλος, ή θέσης σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης,
στ. «παραλήπτης του οχήματος»: ο ιδιοκτήτης του οχήματος ή ο μισθωτής στις περιπτώσεις των επιβατικών αυτοκινήτων του άρθρου 121α του ν. 2960/2001, ο οποίος είναι υπόχρεος για την υποβολή της Ειδικής Δήλωσης για την βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης.

Άρθρο 3 Υπόχρεοι

Υπόχρεο πρόσωπο για την υποβολή της Δήλωσης Αφίξης Οχήματος - Δ.Α.Ο., είναι το πρόσωπο που πραγματοποίησε την είσοδο των οχημάτων στο εσωτερικό της χώρας ή ο ιδιοκτήτης ή ο παραλήπτης των οχημάτων ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός τους.

Άρθρο 4

Αρμόδιες Αρχές

1. Αρμόδιο τελωνείο υποβολής της Δ.Α.Ο. (τελωνείο αποστολής) στις περιπτώσεις αυτοδύναμης και έμφορτης μεταφοράς είναι το πλησιέστερο της εισόδου των οχημάτων στη χώρα.

2. Αρμόδιο τελωνείο παραλαβής της Δ.Α.Ο. (τελωνείο προορισμού) είναι το τελωνείο στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου εμπίπτει ο τόπος προορισμού του οχήματος, υπό την προϋπόθεση να είναι καθ' ύλην αρμόδιο για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους ταξινόμησης. Στις περιπτώσεις όπου ως τόπος προορισμού δηλώνεται η διεύθυνση της φορολογικής αποθήκης που κατέχει ή χρησιμοποιεί ο παραλήπτης του οχήματος, αρμόδιο τελωνείο παραλαβής της Δ.Α.Ο. (τελωνείο προορισμού) είναι το τελωνείο ελέγχου της φορολογικής αποθήκης.

Άρθρο 5

Διαδικασία Δήλωσης Αφίξης Οχημάτων

1. Κατά την είσοδο των οχημάτων στη χώρα, είτε μεταφέρονται έμφορτα είτε αυτοδύναμα, υποβάλλεται άμεσα Δ.Α.Ο., στο πλησιέστερο της εισόδου στη χώρα τελωνείο. Για τα οχήματα που αποστέλλονται ή μεταφέρονται έμφορτα, υποβάλλεται Δ.Α.Ο. συγκεντρωτικά, για όσα οχήματα αφορούν στην ίδια αποστολή, στον ίδιο τόπο προορισμού και στον ίδιο παραλήπτη. Εφόσον ορισμένα από τα οχήματα της ίδιας αποστολής προορίζονται για άλλο τόπο προορισμού ή για

άλλο παραλήπτη στο εσωτερικό της χώρας, υποβάλλεται άλλη Δ.Α.Ο., ξεχωριστά, στο αρμόδιο, κατά τα ανωτέρω, τελωνείο υποβολής της Δ.Α.Ο.

2. Στη Δ.Α.Ο. συμπληρώνονται τα στοιχεία του υπόχρεου προσώπου για την υποβολή της Δήλωσης, τα στοιχεία του οχήματος, τα στοιχεία του παραλήπτη, το τελωνείο προορισμού, καθώς και η ημερομηνία άφιξης του οχήματος.

3. Ως τόπος προορισμού των οχημάτων δηλώνεται, κατά περίπτωση, διεύθυνση των χώρων της περίπτωσης β' του άρθρου 2 της παρούσας, πλην των ειδικών περιπτώσεων του άρθρου 6.[...]

Άρθρο 8

Περιεχόμενο και τρόπος υποβολής της Δήλωσης Άφιξης Οχήματος - Διαχείριση της Δήλωσης

1. Η Δήλωση Άφιξης Οχήματος περιλαμβάνει τα στοιχεία του Παραρτήματος της παρούσας και υποβάλλεται υποχρεωτικά σε ηλεκτρονική μορφή, μέσω του Πληροφοριακού Συστήματος Τελωνείων, ICISNET.

2. Στο Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων, ως «τελωνείο αποστολής/εισόδου», νοείται το αρμόδιο τελωνείο για την υποβολή της Δ.Α.Ο., ήτοι το πλησιέστερο της εισόδου στη χώρα, τελωνείο και ως «τελωνείο παραλαβής», το «τελωνείο προορισμού». Υπό προϋποθέσεις, το «τελωνείο αποστολής» δύναται να είναι το ίδιο με το «τελωνείο παραλαβής».

3. Κατά την ηλεκτρονική υποβολή της Δ.Α.Ο., εκτός από τη συμπλήρωση των στοιχείων του υπόχρεου προσώπου υποβολής της Δήλωσης και των στοιχείων του οχήματος, συμπληρώνονται, μεταξύ άλλων, αναλυτικά τα στοιχεία του παραλήπτη του οχήματος και το τελωνείο προορισμού, με βάση τον τόπο προορισμού που δηλώνεται, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα άρθρα.

4. Στις περιπτώσεις ηλεκτρονικής υποβολής και διαχείρισης της Δ.Α.Ο., όταν το τελωνείο παραλαβής είναι διαφορετικό από το τελωνείο αποστολής, τα δηλούμενα στη Δ.Α.Ο. στοιχεία επαληθεύονται από το τελωνείο παραλαβής.

5. Το τελωνείο παραλαβής, κατά την παραλαβή της Δ.Α.Ο. αφού διαπιστώσει, με βάση τον δηλωθέντα τόπο προορισμού, την αρμοδιότητά του, προβαίνει κατόπιν αξιολόγησης σε διασταυρωτικούς ελέγχους των στοιχείων αυτής, των επιπλέον στοιχείων που αποδεικνύουν την είσοδο των οχημάτων στη χώρα, καθώς και σε ελέγχους ως προς τη διαθεσιμότητα του οχήματος στον δηλωθέντα τόπο προορισμού.

6. Η Δ.Α.Ο. δύναται να κατατίθεται σε προγενέστερο της εισόδου τους χρόνο για γνωστοποίηση της αναμενόμενης άφιξης των οχημάτων στο αρμόδιο τελωνείο.

7. Σε περίπτωση που το Πληροφοριακό Σύστημα Τελωνείων είναι εκτός λειτουργίας η Δ.Α.Ο. υποβάλλεται σε έντυπη μορφή με την συμπλήρωση του εντύπου του Παραρτήματος της παρούσας.

8. Το έντυπο με τίτλο «Δήλωση Άφιξης Οχήματος από χώρα της Ε.Ε.», όπως περιλαμβάνεται στο Παράρτημα της παρούσας, τυπώνεται σε λευκό χαρτί Α4, σε τρία (3) αντίτυπα ως ακολούθως:

- Το αντίτυπο Νο 1 για το Τελωνείο Προορισμού

- Το αντίτυπο Νο 2 για τον κάτοχο του οχήματος
- Το αντίτυπο Νο 3 για το Τελωνείο Υποβολής της Δήλωσης.

Άρθρο 9

Έλεγχοι - Κυρώσεις

1. Οι ελεγκτικές τελωνειακές αρχές διενεργούν ελέγχους για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής
2. των οριζομένων στην παρούσα απόφαση.
Στις περιπτώσεις που διενεργούνται έλεγχοι διαθεσιμότητας του οχήματος στον δηλωθέντα τόπο προορισμού, το αρμόδιο τελωνείο, δύναται να ζητεί τη συνδρομή και άλλων αρμόδιων ελεγκτικών τελωνειακών αρχών.
3. Η μη τήρηση των όρων και των προϋποθέσεων που προβλέπονται από την παρούσα απόφαση αποτελεί παράβαση και τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 137](#) του ν. [2960/2001](#).

Άρθρο 10

Καταργούμενες διατάξεις - έναρξη ισχύος

1. Η αριθμ. [ΔΕΦΚ Δ 5041027 ΕΞ 22.11.2013](#) ΑΥΟ (ΦΕΚ 3085/Β΄) καταργείται.
2. Η ισχύς της απόφασης αυτής αρχίζει από 18.2.2019.
3. Η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 8 περί υποχρεωτικής ηλεκτρονικής υποβολής της Δ.Α.Ο., ισχύει από 15 Μαρτίου 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.[...]

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 11 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α)..... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013(ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «**Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.**»

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι από το πλήθος των δηλώσεων άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που φέρεται να έχει εκτελεστεί, ποσοστό τουλάχιστον 50% έγινε άνευ αμοιβής, ενώ για τις υπόλοιπες το ποσό που εισέπραττε ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση Δ.Α.Ο., το οποίο κάλυπτε μικροέξοδα της καθημερινής του δραστηριότητας.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 01.01.2015 - 31.12.2015, δεν εξέδωσε και δεν καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά στοιχεία εσόδων, και με την δήλωση που υπέβαλε δεν δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 30/11/2015 παρείχε εκτελωνιστικές υπηρεσίες υποβολής δήλωσης άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) για 287 οχήματα σε πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου και όπως προέκυψε από τα βιβλία και στοιχεία δεν εξέδωσε με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής αξίας 5.740,00 ευρώ (καθαρή αξία 4.666,67 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.073,33 ευρώ).

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν δήλωσε τις φορολογητέες εκροές συνολικού ποσού 4.666,67 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000(Φ.Π.Α.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ίδιου ως άνω νόμου.(σελ. 17 έκθεσης).

Επειδή, ο έλεγχος, προσδιόρισε την αμοιβή για την υποβολή της κάθε δήλωσης άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό των πελατών του, στην αξία των 20,00 ευρώ, αφού έλαβε υπόψη:

- τα παραστατικά εσόδων που εξέδωσε ο προσφεύγων στους πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων (εξέδωσε μόνο τρία παραστατικά εσόδων το έτος 2017 με αμοιβή το καθένα 20,00 ευρώ),
- τα παραστατικά εσόδων που απευθύνονται στον εκτελωνιστή Κο ετών 2017-2019 με τον οποίο είχε συνεργασία.
- Τα δυο (2) ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών μεταξύ του προσφεύγοντα και του ανωτέρω εκτελωνιστή, στα οποία προβλέπονταν ο τρόπος τιμολόγησης, και συγκεκριμένα:
Στο πρώτο συμφωνητικό που είχε υπογραφεί στις 01.10.2017 προβλέπεται αμοιβή για τον προσφεύγοντα σε ποσοστό 40% της αμοιβής που θα ελάμβανε ο παραπάνω εκτελωνιστής από τους πελάτες του. Από την ανάλυση αμοιβών και τα παραστατικά εσόδων που εξέδωσε ο εκτελωνιστής σε πελάτες του, που σύμφωνα με την κατάσταση που υπέβαλε περιελάμβαναν και εργασίες που παρείχε ο προσφεύγων, προκύπτει ότι η αμοιβή του εκτελωνιστή ήταν 60,00 ευρώ για κάθε εκτελωνισμό αυτοκινήτου και επομένως **ο προσφεύγων ελάμβανε αμοιβή 60,00 ευρώ x 40% = 24,00 ευρώ.**
Στο δεύτερο συμφωνητικό που είχε ισχύ από 01.01.2018 προέβλεπε **αμοιβή 20,00 ευρώ** για κάθε παρεχόμενη εκτελωνιστική εργασία.
 Επίσης **στα τιμολόγια** που εξέδωσε ο εκτελωνιστής προς τους πελάτες του-παραλήπτες οχημάτων **χρέωνε ως έξοδα για την κατάθεση της Δ.Α.Ο. 22,00 ευρώ ανά όχημα.**

Επειδή, η αμοιβή των 20,00 ευρώ/Δ.Α.Ο., που προσδιόρισε ο έλεγχος ανέρχεται περίπου στο ίδιο ύψος με την αμοιβή που αναφέρεται τόσο στα δυο(2) ιδιωτικά συμφωνητικά στα οποία προβλέπονταν ο τρόπος τιμολόγησης, όσο και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ποσοστό 50% των δηλώσεων άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) ήταν άνευ αμοιβής και για το υπόλοιπες Δ.Α.Ο., η αμοιβή ανερχόταν στα 5 ευρώ ανά δήλωση, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε χρονικά αναρμοδίως, καθώς ο έλεγχος υπερέβη το προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα των έξι μηνών, το οποίο δεν δύναται να επεκταθεί εφόσον δεν μπορεί να θεμελιωθεί η ύπαρξη «εξαιρετικής περίπτωσης» σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 25 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ)**, ορίζεται ότι:

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση **είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:**

«α) **Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της** με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα

βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Ο οριζόμενος ή 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. 2) Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3) Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. ... 4) Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ...»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι: «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 με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, ...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25§3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28§2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, στις 28.05.2019 με βάσει την υπ. αρ. εντολή έλεγχου μετέβη στην τότε έδρα του προσφεύγοντα (οδός αρ.), για μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο-έρευνα, χωρίς όμως να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, λόγω απουσίας του προσφεύγοντα.

Στην συνέχεια, στις 12-06-2019 εκδόθηκε η υπ. αρ...../..... εντολή έλεγχου ΥΕΔΔΕ Πάτρας με ημερομηνία λήξης 30/06/2020, η οποία στις 01.07.2020 αντικαταστάθηκε με την υπ. αρ. /..... εντολή έλεγχου με ημερομηνία λήξης 31/12/2020.

Ο προσφεύγων έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και στοιχεία, ενώ από την Διεύθυνση Ανάπτυξης Τελωνειακών, Ελεγκτικών και Επιχειρησιακών Εφαρμογών (Δ.Α.Τ.Ε.) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ) της ΑΑΔΕ, τέθηκε στην διάθεση του έλεγχου, αρχείο από το οποίο διαπιστώθηκε μεγάλο πλήθος εγγραφών, για τα έτη 2014-2019, που αφορούσαν δηλώσεις άφιξης οχημάτων (Δ.Α.Ο.) κυρίως (κατά συντριπτική πλειοψηφία) στο Τελωνείο Πατρών, στις οποίες εμφανίζονταν ο προσφεύγων ως υπόχρεος και παραλήπτες φυσικά η νομικά πρόσωπα, κυρίως επαγγελματίες εμπόρους αυτοκινήτων και άλλους επιτηδευματίες.

Επειδή, ο έλεγχος, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα:

- Με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο την εντολή έλεγχου,
- Με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο, γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων,
- Το με αριθμό/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων έλεγχου-Κλήση προς ακρόαση, χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί.(σελ.53 έκθεσης).

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε από τα γραφεία-εδρα της υπηρεσίας (ΥΕΔΔΕ Πάτρας), και τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία του Κ.Φ.Δ.

Εξάλλου, σε ότι αφορά το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 σχετικά με τη διενέργεια επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, η προθεσμία που τέθηκε για τη δράση της υπηρεσίας, αυτή είναι **ενδεικτική**, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (§5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας, βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η φορολογική ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες της υπόθεσης στη συγκέντρωση στοιχείων, έδρασε εντός ευλόγου χρόνου.

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, στηρίζεται σε **έγκυρη εντολή ελέγχου, είναι καθόλα νόμιμη**, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας αυτής λόγω υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 65 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)** 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12.02.2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 12.05.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** της υπ. αρ. /2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.