



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, **22-02-2016**

Αριθμός απόφασης: **139**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

- θ. 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ**, και έδρα επί της οδού, στην, κατά της με αριθμό-**2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** της **Δ.Ο.Υ.** χρήσης **1/1-31/12/2005**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό-**2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** της **Δ.Ο.Υ.** χρήσης **1/1-31/12/2005**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Την από-**2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)** της **Δ.Ο.Υ.**
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-**2015 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την από **εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρίας με την επωνυμία με 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**-**2015** προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 39.600,00 € για τη **χρήση 1/1-31/12/2005** για: α) **μη καταχώρηση στα βιβλία της 24 παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων** (24 τιμολογίων αγοράς), συνολικής καθαρής αξίας 207.845,00 € άνευ Φ.Π.Α., κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν. 2523/1997 (με περιορισμό στο δεκαπενταπλάσιο, δη $880,00 \times 15 = 13.200,00$ €) β) **μη έκδοση ενός ή περισσότερων στοιχείων** για την πώληση των αγορασθέντων εμπορευμάτων με τα ανωτέρω τιμολόγια, με απόκρυψη συναλλαγής καθαρής αξίας 207.845,00 €, κατά παράβαση των άρθρων 12 παρ. 1 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' του Ν. 2523/1997 (με περιορισμό στο δεκαπενταπλάσιο, δη $880,00 \times 15 = 13.200,00$ €) και γ) **λήψη 24 παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ανακριβή αναγραφή του Α.Φ.Μ.** του αντισυμβαλλομένου, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 9, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8γ' του Ν. 2523/1997.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από-**2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)** της **Δ.Ο.Υ.**, ύστερα από επανάληψη της διαδικασίας **ελέγχου** στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-**2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου**. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η εντολή εκδόθηκε κατόπιν ακύρωσης, από το Διοικητικό Εφετείο των αρχικώς εκδοθέντων από τη φορολογική αρχή αποφάσεων

επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και αναπομπής των υποθέσεων σε αυτή, προκειμένου να κληθεί η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της πριν την εκ νέου έκδοση των εν λόγω πράξεων.

Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, από έγγραφα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. Τμήμα Δ', VIES) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από επιχειρήσεις του Βελγίου, της Δανίας και της Ολλανδίας, αξίας 207.845,00 €, που δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της. Τα σχετικά τιμολόγια έφεραν ως Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου (λήπτη) όχι τον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας, αλλά του φυσικού προσώπου (Α.Φ.Μ.), διαχειριστή και διευθύνοντα συμβούλου της προσφεύγουσας. Κατά τον έλεγχο, δε, που πραγματοποιήθηκε από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. (κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου) στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας στις-2006, δεν βρέθηκαν τα προϊόντα, που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, ούτε υπεδείχθη άλλος χώρος αποθήκευσής τους, γεγονός εκ του οποίου εξήχθη το συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα πούλησε τα εμπορεύματα χωρίς να εκδώσει σχετικά παραστατικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Υπέρβαση εξουσίας από τη φορολογική αρχή, και συγκεκριμένα:

- Με τις αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, έγιναν δεκτές οι προσφυγές της επιχείρησης και ακυρώθηκαν οι πράξεις (επιβολής προστίμων) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς να παρέχεται στη διοίκηση η ευχέρεια να κοινοποιήσει το προσβαλλόμενο σημείωμα και απόφαση (άλλως θα το έγραφε στο διατακτικό των αποφάσεων).
- Ως εκ τούτου, η έκθεση ελέγχου, το σημείωμα διαπιστώσεων και η πράξη εξεδόθησαν μη νομίμως και είναι ανυπόστατες και άκυρες.

2. Παράβαση για λήψη υπόψη μη μεταφρασμένων εγγράφων, συγκεκριμένα:

- Σύμφωνα με το άρθρο 146 ΚΔΔ, η απόδειξη στηρίζεται στα στοιχεία του διοικητικού φακέλου.
- Σύμφωνα με το άρθρο 149 παρ. 1 ΚΔΔ, ο διοικητικός φάκελος αποτελείται από τα σχετικά με την ένδικη υπόθεση στοιχεία.
- Σύμφωνα με το άρθρο 172 ΚΔΔ, όλα τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί σε ξένη γλώσσα υποβάλλονται μαζί με τη μετάφραση.
- Στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρονται και επισυνάπτονται έγγραφα (τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) και λοιπά στοιχεία, συντεταγμένα σε άγνωστη γλώσσα, χωρίς νόμιμη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα. Κατά συνέπεια δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα, ενώ η προσφεύγουσα αδυνατεί να αντιληφθεί το περιεχόμενο των ανωτέρω στοιχείων, να αντικρούσει, να

αμυνθεί.

3. Παράβαση για λήψη υπόψη ανεπικύρωτων και άκυρων εγγράφων

- Τα επίμαχα τιμολόγια κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα σε απλή φωτοτυπία, χωρίς επικύρωση ή βεβαίωση της γνησιότητάς τους από δημόσια αρχή, δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και αμφισβητείται η γνησιότητά τους.

4. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Σ) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.)

- Τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων νόμων που δεν παρέχουν στη διοίκηση την ευχέρεια να καθορίζει το ύψος των φορολογικών κυρώσεων εντός τασσομένων ανωτάτων και κατωτάτων ορίων
- Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα πρέπει να είναι αναγκαία (όχι υπερβολικά ή πρόδηλα δυσανάλογα), κατάλληλα (αποτελεσματικά και ενδεδειγμένα).
- Το αντικειμενικό σύστημα επιβολής προστίμων δεν παρέχει τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α., καθώς το δικαστήριο περιορίζεται απλώς στη διαπίστωση της παράβασης χωρίς να εξετάζει βαρύτητα παράβασης.

5. Μη έρευνα από την αντίδικο Δ.Ο.Υ. του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών

- Η Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε έλεγχο του τρόπου διενέργειας των αγορών (τρόπου παραγγελίας ειδών, παραγγελιοδόχου, τρόπου πληρωμής, αποστολής πωληθέντων ειδών στην Ελλάδα, τελωνείου), από τον οποίο θα προέκυπτε ότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, αλλά τον υπήκοο, ο οποίος υπέκλεψε τον Α.Φ.Μ., το τηλέφωνο και τα στοιχεία της εταιρίας, εν αγνοία των εκπροσώπων της.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί υπέρβασης εξουσίας από τη φορολογική διοίκηση

Επειδή, το άρθρο 196 του Ν. 2717/1999 «Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων».

Επειδή, το άρθρο 198 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη

για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, το άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζει ότι : «Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζει ότι : «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...».

Επειδή, το άρθρο 74 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει: ... γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων...».

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 6 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «...Ειδικά, ...για τη βεβαίωση και καταβολή των προστίμων που προβλέπονται από το άρθρο 5, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Ν. 2238/1994».

Επειδή, νομολογιακά (168/2010, 233/2013 Γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) έχει κριθεί ότι : «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 Σ). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης... Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ, 1 Ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από

αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης... Επομένως η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ) σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη...».

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «1.Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις τους, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Δυνάμει της υπ' αρ./2014 απόφασής του το Διοικητικό Εφετείο **δέχτηκε την προσφυγή** της, **ακύρωσε την/2007 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.** (με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 234.245,00 €) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και ήδη και **ανέπεμψε την υπόθεση στη Φορολογική Αρχή** προκειμένου **να κληθεί η προσφεύγουσα εταιρία να εκθέσει τις απόψεις της** προ της εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω και στο πλαίσιο της συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής με την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την **υπ' αρ.-2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου**, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη της διαδικασίας και να κληθεί η προσφεύγουσα να ασκήσει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά της προηγούμενης ακρόασης και να εκθέσει τις απόψεις της προ της εκδόσεως της σχετικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

➤ Στις-2015 επιδόθηκε στους εκκαθαριστές της προσφεύγουσας εταιρίας το υπ' αρ.-2015 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και η σχετική προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα, με το υπ' αρ. πρωτ.-2015 έγγραφό της, κατέθεσε τις απόψεις της στη φορολογική αρχή, η οποία τις θεώρησε αβάσιμες, αναπόδεικτες και ανυποστήρικτες και μη ικανές να μεταβάλουν τα αποτελέσματα του ελέγχου και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπέρβασης εξουσίας της φορολογικής διοίκησης προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

2-3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί παράβασης για λήψη υπόψη μη μεταφρασμένων ανεπικύρωτων και άκυρων εγγράφων

Επειδή, το άρθρο 146 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «*Η απόδειξη στηρίζεται στα στοιχεία του, κατά το άρθρο 149, διοικητικού φακέλου, καθώς και σε εκείνα που προέκυψαν από την ενώπιον του δικαστηρίου αποδεικτική διαδικασία*».

Επειδή, το άρθρο 149 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Ο διοικητικός φάκελος, το οποίο και υποχρεούται η Διοίκηση να διαβιβάζει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 129, στο δικαστήριο αποτελείται από τα, σχετικά με την ένδικη υπόθεση, στοιχεία*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ανωτέρω νόμου 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της... 2. Η αιτιολογία*

πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία και τη νομολογία, στις περιπτώσεις που η αιτιολογία δεν προβλέπεται ρητά από το νόμο ότι απαιτείται να περιέχεται στο σώμα αυτών, αρκεί να περιέχεται στο φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 3561/2006, ΔΕΦ ΑΘ 1187/2011), ότι αντίγραφα εγγράφων, που αποτελούν αποδεικτικό μέσο, λαμβάνονται επικουρικά υπόψη από το δικαστήριο το οποίο, πειθόμενο για την αποδεικτική τους αξία, οφείλει να συνεκτιμήσει μαζί με τα προσαγόμενα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία, χωρίς να απαιτείται να είναι τα αντίγραφα αυτά, οι φωτοτυπίες κ.λ.π. απαραίτητως επικυρωμένα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στην από/2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. μνημονεύονται τα υπ' αρ. πρωτ.-2006,-2006 και-2006 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES), με τα οποία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. αντίγραφα τιμολογίων, μεταφορικών και τραπεζικών παραστατικών. Τα έγγραφα αυτά αφορούσαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) της επιχείρησης με επιχειρήσεις του Βελγίου, της Δανίας και της Ολλανδίας, όπως προέκυψε από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις επιχειρήσεις αυτές από τις κατά τόπους αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες.
- Κατά συνέπεια, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ερείδεται σε επίσημα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών της Ελλάδας και των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών της Δανίας, του Βελγίου και της Ολλανδίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης για λήψη υπόψη μη μεταφρασμένων ανεπικύρωτων και άκυρων εγγράφων θεωρείται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι : «Παν πρόσωπον έχει

δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. ... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, με τον Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σ' αυτήν. Η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις α) της μη καταχώρησης παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων β) της μη έκδοσης στοιχείων πώλησης και γ) λήψης παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ανακριβή αναγραφή του Α.Φ.Μ. του λήπτη επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, διά του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από το Ν. 2523/1997 πρόστιμα.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων) ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των

μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη έρευνας από την υπηρεσία του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στο φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2006 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της (αρχικώς ελέγχουσας αρχής) Δ.Ο.Υ. (σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ):

- Διενεργήθηκε έλεγχος στο αρχείο του τμήματος μητρώου της Δ.Ο.Υ., απ' όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε έκανε ένταξη στο καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), ώστε να ασκεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις.
- Υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. μετέβησαν στις-2006 στην έδρα της προσφεύγουσας και από τον έλεγχο που διενήργησαν στα βιβλία και στοιχεία της, διαπίστωσαν ότι δεν είχε καταχωρηθεί καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή
- Κατά τον ως άνω επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας δεν βρέθηκαν τα προϊόντα, που περιγράφονται στα παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ούτε υπεδείχθη άλλος χώρος αποθήκευσης.

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο Α.Φ.Μ. του τότε διαχειριστή και διευθύνοντα συμβούλου της προσφεύγουσας δόθηκε εσκεμμένα από αυτήν στις αντισυμβαλλόμενες ξένες επιχειρήσεις, εκδότριες των τιμολογίων ενδοκοινοτικών συναλλαγών, με σκοπό την παραπλάνηση των οικονομικών υπηρεσιών σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη έρευνας από την υπηρεσία του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών είναι αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς την υπ' αρ.-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση : 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 § 8 δ' Ν. 2523/97 (για μη καταχώρηση παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων)	13.200,00 €
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 § 10 α' Ν. 2523/97 (για μη έκδοση στοιχείων πώλησης)	13.200,00 €
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 § 8 γ' Ν. 2523/97 (για λήψη παραστατικών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων με ανακριβή αναγραφή του Α.Φ.Μ.)	13.200,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	39.600,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).