



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 9/12/15

Αριθμός απόφασης: 265

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333259
ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 Β165/19-1-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....», κατοίκου «.....», ΑΦΜ «.....», κατά της υπ.αρ. «.....» (ELENXIS «.....») πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (πδ 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....».

4. Την υπ.αρ. «.....» (ELENXIS «.....») πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ (πδ 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 7.200,00 ευρώ.

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ.αρ. «.....» εντολή του Διευθυντή του ΣΔΟΕ «.....», μετά το υπ.αρ. «.....» πληροφοριακό δελτίο, το οποίο συντάχθηκε στα πλαίσια της με αριθμό «.....» εισαγγελικής παραγγελίας διενεργήθηκε έλεγχος για τη σωστή εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν για δελτίο αποστολής που αυτή (προσφεύγουσα) εξέδωσε προς την επιχείρηση «..... ΑΦΜ, (η οποία, όπως προέκυψε από σχετικούς ελέγχους της ως άνω Υπηρεσίας, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα), εξέδωσε παράλληλα και φορολογικά στοιχεία πώλησης, με σκοπό την παράνομη απόκτηση περιουσιακού οφέλους με βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου. Στα πλαίσια της ως άνω εντολής οι υπάλληλοι του ΣΔΟΕ «.....» «.....» και «.....» μετέβησαν την 28-6-2012 στην έδρα της επιχείρησης στην οδό «.....» και επειδή βρήκαν την επιχείρηση κλειστή, θυροκόλλησαν την υπ.αρ. «.....» πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων προκειμένου η προσφεύγουσα να τους προσκομίσει τα στο ως άνω έγγραφο αιτούμενα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή η ελεγχόμενη και ήδη προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση, την 5/9/2012 της επιδόθηκε, στον ίδιο ως άνω τόπο, νέα (δεύτερη) πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με αριθμό «.....» με το ίδιο ως άνω περιεχόμενο, την οποία παρέλαβε η προσφεύγουσα. Για τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την «.....» πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της επιδόθηκε το υπ.αρ. «.....» Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και η υπ.αρ. «.....» κλήση προς ακρόαση κατ'άρθρο 6 ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων. Μετά την κοινοποίηση της ως άνω (δεύτερης) πρόσκλησης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στα

γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας μόνο τα τηρούμενα βιβλία (μηχανογραφικά τηρούμενα), ζητώντας προθεσμία για να προσκομίσει τα υπόλοιπα.

Μετά την άπρακτη πάροδο και της προθεσμίας αυτής, χωρίς να προσκομίσει τα ζητούμενα, υπάλληλοι της ως άνω Υπηρεσίας, υπάλληλοι της ως άνω Υπηρεσίας της θυροκόλλησαν την 9/11/2012, στον ίδιο τόπο, την υπ.αρ. «.....» (τρίτη) πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων με το ίδιο ως άνω περιεχόμενο, ενώ για τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την «.....» πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων της θυροκόλλησαν το υπ.αρ. «.....» Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και την υπ.αρ. «.....» κλήση σε ακρόαση κατ' άρθρο 6 του ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων.

Μετά την άπρακτη πάροδο και της προθεσμίας αυτής, χωρίς να προσκομίσει τα ζητούμενα, υπάλληλοι της ως άνω Υπηρεσίας της επέδωσαν την 27/12/2013, στον ίδιο τόπο, για τη μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την «.....» πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων, το υπ.αρ. «.....» Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου και την υπ.αρ. «.....» κλήση σε ακρόαση κατ' άρθρο 6 του ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων, στην οποία και δεν ανταποκρίθηκε.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η υπ.αρ «.....» πράξη επιβολή προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/-31-12-2012, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 7.200,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» και να διαγραφεί το καταλογισθέν με την ως άνω πράξη ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-ότι προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία-μηχανογραφικά τηρούμενα στην ως άνω Υπηρεσία, ενώ από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ταυτότητα των εκκαθαριστικών-περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ

-ότι δεν διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας για το υπό έρευνα εκδοθέντα δελτία αποστολής προς την επιχείρηση «.....»

-ότι υπάρχει ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας

-ότι παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος), δηλαδή παραβιάστηκε ουσιαστικός κανόνας δικαίου.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», κατοίκου «.....», 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:

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του πδ 186/1992 ΚΒΣ**, όπως αυτό ίσχυε, οριζόταν ότι «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν, δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. «Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ 1 του ν 2523/1997**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι « 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.», ενώ **στην παρ 2** του άρθρου αυτού ορίζεται ότι «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί :.....ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ 4 του νόμου 2523/1997** οριζόταν ότι « 4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. "Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992"», ενώ **στην παρ 6 του ιδίου άρθρου** οριζόταν ότι «6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). **Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:.....** "ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5).»

Επειδή, η προσφεύγουσα μετά από τρεις προσκλήσεις από την φορολογική αρχή για να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία, δεν ανταποκρίθηκε σ'αυτές, παρά μόνο προσκόμισε τα

τηρούμενα βιβλία (μηχανογραφικά τηρούμενα), διέπραξε τις με την προσβαλλόμενη πράξη διαπιστωθείσες παραβάσεις, παραβιάζοντας τις ως άνω διατάξεις του νόμου, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ο σχετικός ισχυρισμός της ως αβάσιμος.

Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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, ΣΤΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣΤΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. αποφ. ΔΕΚ της 12.1.2001, υπόθεση C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του ν 2523/1997 που ρυθμίζει το σύστημα προσδιορισμού των προστίμων, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, **δεν αντίκεινται** στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων ύστερα από πρόσκληση, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο για κάθε πρόσκληση της Φορολογικής αρχής που δεν ανταποκρίνεται ο φορολογούμενος, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣΤΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣΤΕ 139/1998, 956/2009). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, **δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια** να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των

ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπιζόταν βάσει του Ν. 2523/1997 παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣΤΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση πράξης επιβολής προστίμου (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω

έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την επιβολή του επίδικου προστίμου λόγω παράβασης των διατάξεων του νόμου από την προσφεύγουσα, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υπό κρίση πράξη και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ στερούνται επαρκούς αιτιολογίας και είναι αόριστες δεν ευσταθούν, καθότι η εν λόγω έκθεση ελέγχου συνιστά την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως το επιβαλλόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Δ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί γιατί δεν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος τύπος, δηλαδή παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Επειδή, μετά την πρώτη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και αφού η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο σχετικό έγγραφο, της επιδόθηκε υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) και κλήση σε ακρόαση κατ'άρθρο 6 του Ν 2690/1999, προκειμένου να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την διαπιστωθείσα από τον έλεγχο και περιγραφόμενη στο ως άνω ΥΣΕ φορολογική παράβαση, στην οποία και δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή και μετά τη δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εν μέρει στο σχετικό έγγραφο, προσκομίζοντας μόνο τα τηρούμενα βιβλία (μηχανογραφικά τηρούμενα), και όχι ότι της είχε ζητηθεί, της επιδόθηκε νέο υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) και κλήση σε ακρόαση κατ'άρθρο 6 του Ν 2690/1999, προκειμένου να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την νέα διαπιστωθείσα από τον έλεγχο και περιγραφόμενη στο ως άνω δεύτερο ΥΣΕ φορολογική παράβαση, όπως ο νόμος προβλέπει, στην οποία και πάλι δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή και μετά την τρίτη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, της επιδόθηκε νέο υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) και κλήση σε ακρόαση κατ'άρθρο 6 του Ν 2690/1999, προκειμένου να δώσει εξηγήσεις σχετικά με την νέα διαπιστωθείσα από τον έλεγχο και περιγραφόμενη στο ως άνω τρίτο ΥΣΕ φορολογική παράβαση, όπως ο νόμος προβλέπει, στην οποία και πάλι δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον τόσο με την υπ.αρ. «.....» κλήση προς ακρόαση κατ'άρθρο 6 ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων όσο και με την υπ.αρ. «.....» και «.....» κλήσεις σε ακρόαση κατ'άρθρο 6 του ν 2690/1999, δόθηκε από την ελεγκτική αρχή, το ΣΔΟΕ «.....», στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να

εκφράσει τις απόψεις της επί των αποδιδόμενων παραβάσεων, χωρίς αυτή να ανταποκριθεί μέχρι την σύνταξη της από «.....» έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω Υπηρεσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. «.....» πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 7.200,00 ευρώ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Διαχειριστική περίοδος από 1/1/-31/12/2012

Τελικό ποσό προστίμου : 7.200,00 €

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**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).