



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/12/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4981

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

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

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης

στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ΄ αριθ./06-06-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 06/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Ε΄ Δ.Ο.Υ. Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ΄ αριθ./06-06-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 6.421,36 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 και του άρθρου 7§3στ΄, ζ΄ του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§2, 11§1, 16§§1, 3, 5, 6, 7, 13 και 14, 19§2, 36§1 του Π.Δ. 186/1992.

Από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις 04/05/2000 το ΣΔΟΕ διενεργώντας έλεγχο διακίνησης εμπορευμάτων στα διόδια της Ελευσίνας δυνάμει της υπ΄ αριθ./04-05-2000 εντολής ελέγχου, έλεγξε μεταξύ άλλων και το με αρ. κυκλοφορίας Φορτηγό Αυτοκίνητο Διεθνών Μεταφορών. Κατά τον εν λόγω έλεγχο ζητήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που συνόδευαν τα μεταφερόμενα εμπορεύματα, τα δικαιολογητικά του φορτηγού αυτοκινήτου, καθώς και τα στοιχεία του οδηγού. Από τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι το επίμαχο φορτηγό ήταν ιδιοκτησίας της αλλοδαπής εταιρείας Περαιτέρω, τα συνοδευτικά στοιχεία ήταν καταχωρημένα σε αθεώρητο στέλεχος Ημερολογίου Μεταφοράς, το οποίο σε κάθε φύλλο έφερε τη σφραγίδα ΑΦΜ- Ε΄ Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ» και με συμπληρωματική σφραγίδα ΝΕΟΣ ΑΦΜ- ΑΦΜ και αριθμό αυτοκινήτου

Δεδομένου ότι δεν επιδείχθηκε η φορτωτική του φορολογικού αντιπροσώπου για να διαπιστωθεί εάν το ως άνω φορτηγό εντάσσεται στο καθεστώς Cabotage, το συνεργείο ελέγχου με την υπ΄ αριθ./04-05-2000 Απόδειξη Παραλαβής - Δέσμευσης παρέλαβε το

αθεώρητο Στέλεχος Ημερολογίου Μεταφοράς, την άδεια κυκλοφορίας και το ασφαλιστήριο συμβόλαιο και δέσμευσε το ως άνω φορτηγό στα χέρια του οδηγού Κου, ο οποίος και ορίστηκε μεσεγγυούχος.

Εν συνεχεία, η υπηρεσία του ΣΔΟΕ κοινοποίησε την με αρ. πρωτ./11-05-2000 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως διενήργησε διασταυρωτικούς ελέγχους προκειμένου να διαπιστώσει εάν οι επιτηδευματίες που αναγράφονται στο αθεώρητο Ημερολόγιο Μεταφοράς, για τις συναλλαγές που είχαν με την προσφεύγουσα είχαν ζητήσει και λάβει τα προσήκοντα φορολογικά παραστατικά.

Σε ότι αφορά την κρινόμενη χρήση 2000 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στις ακόλουθες παραβάσεις:

Α. Σε τριακόσιες σαράντα επτά (347) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορτωτικές συνολικής αξίας δώδεκα εκατομμυρίων, επτακοσίων τριάντα οκτώ χιλιάδων, εννιακοσίων εβδομήντα μία (12.738.971) δραχμών, προς την επιχείρηση, ΑΦΜ, από τις εγκαταστάσεις της οποία μετέφερε προς διαφόρους επιτηδευματίες παραλήπτες και πρακτορεία μεταφορών, εμπορεύματα συνολικού μεταφερθέντος βάρους 352.374 κιλά και σε τρεις (3) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορτωτικές, προς τον υπεργολάβο, ΑΦΜ, για μεταφορά εμπορευμάτων από τις επιχειρήσεις και, σε διάφορους επί μέρους παραλήπτες.

Β. Σε έξι (6) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβείς ως προς την αξία φορτωτικές, όπως αυτές προσδιορίστηκαν με βάση την αξία του μεταφορικού έργου, με αποκρυβείσα αξία τουλάχιστον τριών εκατομμυρίων, εννιακοσίων πενήντα έξι χιλιάδων, διακοσίων (3.956.200) δραχμών, προς την επιχείρηση, διεθνείς μεταφορές και αποθηκεύσεις, ΑΦΜ,

Γ. Εξέδωσε δύο (2) φορτωτικές αντί να εκδώσει σαράντα τρεις (43) επί μέρους φορτωτικές,

Δ. Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την υπ' αρ./2000 πρόσκληση, τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών.

Για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά η υπ' αριθ./2005 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για την ακύρωση της οποίας η προσφεύγουσα κατέθεσε την από 24/02/2006 δικαστική προσφυγή.

Με την υπ' αρ./2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Μονομελές) ακυρώθηκε η ανωτέρω υπ' αρ./28.12.2005 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 2000 και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα, διότι δεν τηρήθηκε η

διαδικασία της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση της προσφεύγουσας σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά πραγματοποίησε επανάληψη διαδικασίας κατ' επιταγή της ανωτέρω απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και εξέδωσε τον υπ' αριθ./03.07.2015 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ.. Κατά της ως άνω πράξης ασκήθηκε η από 01/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./14-12-2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ). Δυνάμει της προαναφερθείσας απόφασης ακυρώθηκε για λόγους τυπικής πλημμέλειας η με αρ./03-07-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία εκδόθηκε για τη χρήση 2000 και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να επαναλάβει τη διαδικασία και να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παραλήφθηκε, ήτοι να συντάξει έκθεση παράδοσης του βιβλίου «Αθεώρητο Στέλεχος Ημερολογίου Μεταφοράς χωρίς Αρίθμηση» και στη συνέχεια να συντάξει έκθεση κατάσχεσης του ως άνω βιβλίου μνημονεύοντας ότι δεν βρέθηκε η επιτηδευματίας στην κατοικία της.

Ακολούθως, η Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά με τις υπ' αριθ./04-10-2016 και/04-10-2016 εντολές ελέγχου, προχώρησε σε επανάληψη της διαδικασίας ως προς την διαδικασία παράδοσης και κατάσχεσης του επίμαχου βιβλίου, κατ' επιταγή της ανωτέρω απόφασης και εξέδωσε τον υπ' αριθ./23-12-2016 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. πρωτ./01-02-2017 ενδικοφανή προσφυγή. Η υπηρεσία μας με την υπ' αριθ./01-06-2017 απόφαση, ακύρωσε την υπ' αριθ./2016 προσβαλλόμενη πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα διότι η προσφεύγουσα στερήθηκε, λόγω λανθασμένης κοινοποίησης, του δικαιώματος να υπαχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016.

Προκειμένου να θεραπεύσει την ως άνω τυπική πλημμέλεια, ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά εξέδωσε την υπ' αριθ./11-09-2017 εντολή ελέγχου και προχώρησε στη σύνταξη και κοινοποίηση της με αριθ. πρωτ./11-09-2017 Ειδικής Πρόσκλησης Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, στην οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, ο έλεγχος εμμένοντας στις αρχικές διαπιστώσεις, εξέδωσε εν τέλει την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή πράξη επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της Πράξης Επιβολής Προστίμου προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή δεν ασχολήθηκε με τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της και με όσα καταγγέλλθηκαν, γεγονός που επισύρει ακυρότητα της πράξης λόγω ελλείψεως της απαιτούμενης, κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του ν. 2690/1999, ακροάσεως. Επιπλέον, πρέπει να ερευνηθεί αν προκύπτουν ποινικές ευθύνες καθώς λόγω της μη εξέτασης της καταγγελίας μου, προκύπτουν σοβαρές ενδείξεις παράβασης καθήκοντος των αρμοδίων υπαλλήλων της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά.
- Το δικαίωμα του ελληνικού Δημοσίου για τη χρήση 2000 έχει ήδη παραγραφεί στην πενταετία.
- Η από 02/07/2015 έκθεση κατάσχεσης είναι ψεύτικη, αφού την ως άνω ημερομηνία και ώρα δεν ήταν στην κατοικία της και γι' αυτό θυροκολλήθηκε. Περαιτέρω, το ανωτέρω ημερολόγιο δεν ήταν ποτέ στην κατοχή της, αφού από τις 04/05/2000 που κατασχέθηκε από το ΣΔΟΕ συνεχώς μέχρι και σήμερα βρίσκεται στα χέρια της φορολογικής αρχής.
- Ουδέποτε επιδόθηκε η/2000 πρόσκληση ελέγχου.
- Ως φορολογική εκπρόσωπος της δεν ευθύνεται για τις φορολογικές παραβάσεις που αποδόθηκαν για τα φορτηγά αυτοκίνητά της.
- Αναδρομική εφαρμογή του νεότερου ηπιότερου νόμου και της ελαφρύτερης ποινής, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία ισχύουν αναδρομικά από το χρόνο διάπραξης της έως το χρόνο εκδικάσεως της υποθέσεως, περισσότεροι νόμοι.
- Με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Εβδόμου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ απαγορεύεται η άσκηση ποινικής δίωξης και η καταδίκη προσώπου που αμετακλήτως αθώωθηκε. Εν προκειμένω, με τις αμετάκλητες με αριθ./2013,/2013,/2013 αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και τις υπ' αριθ./2013 και/2013 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, καθώς και με την υπ' αριθ./2011 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιά, υπήρξε αμετάκλητη απαλλαγή και αθώωση για τις ίδιες πράξεις που επιβλήθηκε ο φόρος.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει κατ' αρχάς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω ελλείψεως της απαιτούμενης ακροάσεως, καθόσον η φορολογική αρχή δεν ασχολήθηκε με τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.*».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «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 του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας ΚΒΣ (σε επανάληψη διαδικασίας), κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 03/04/2018, το υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, μετά της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, προκειμένου εντός 20 ημερών να υποβάλλει τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις της εντός της ταχθείσας προθεσμίας και ακολούθως, η φορολογική αρχή, εμμένοντας στις αρχικές της διαπιστώσεις, προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα πράξη.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του

προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι τηρήθηκε από τη φορολογική αρχή ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης. Περαιτέρω, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δύναται να προβάλλει τους κρίσιμους κατ' εκείνην ισχυρισμούς, οι οποίοι και εξετάζονται επί της ουσίας από την υπηρεσία μας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση δεν ευσταθεί και σε κάθε περίπτωση απορρίπτεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό ότι ο που φέρεται να οδηγούσε το φορτηγό στις 04/05/2000 είναι πρόσωπο ανύπαρκτο και ο πραγματικός οδηγός του φορτηγού ήταν ο, ο οποίος τον μήνα Δεκέμβριο 1999 είχε αγοράσει το ανωτέρω φορτηγό από την εταιρεία και διεξήγαγε αποκλειστικά για δικό του προσωπικό όφελος και κέρδος όλο το μεταφορικό έργο που διαπιστώθηκε από τους διασταυρωτικούς ελέγχους του ΣΔΟΕ.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αλλά και το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

α) ο με ΑΔΤ, ο οποίος φέρεται να οδηγούσε το υπ' αριθ. φορτηγό αυτοκίνητο, δεν είναι πρόσωπο ανύπαρκτο, όπως η προσφεύγουσα αβάσιμα ισχυρίζεται. Ειδικότερα, από τα στοιχεία του TAXIS προέκυψε ότι είναι πρόσωπο υπαρκτό, κατέχει τον ΑΦΜ και φέρει τον ανωτέρω Αριθμό Δελτίου Ταυτότητας, τον οποίο επέδειξε στο ΣΔΟΕ κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 04/05/2000 στα διόδια Ελευσίνας.

β) ο, για τον οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ήταν ο πραγματικός οδηγός την ημέρα του ελέγχου, διαπιστώνεται από το σύστημα Μητρώου ότι ασκούσε μεν το επάγγελμα

του μεταφορέα, ωστόσο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ο συσχετισμός του με το εν λόγω φορτηγό. Περαιτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι ο είχε αγοράσει το με αρ. κυκλοφορίας και διενεργούσε τις μεταφορές για λογαριασμό του και ίδιον όφελος, ομοίως δεν ευσταθεί. Τούτο διότι κατά τη διενέργεια του ελέγχου διακίνησης στις 04/05/2000 ελέγχθηκε και κατασχέθηκε μεταξύ άλλων και η άδεια κυκλοφορίας του επίμαχου φορτηγού αυτοκινήτου. Συνεπώς, εάν αυτό είχε αγορασθεί από τοντον Δεκέμβριο του 1999 δεν θα αναγράφονταν στην ως άνω άδεια τον Μάιο του 2000 τα στοιχεία της αλλά αυτά του Δευτερευόντως, αν πράγματι το αυτοκίνητο είχε μεταβιβασθεί, η προσφεύγουσα ως φορολογική αντιπρόσωπος της, θα είχε προχωρήσει σε δήλωση μεταβολής με την οποία θα γνωστοποιούσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ότι έπαυσε να εκμεταλλεύεται το υπ' αριθ. φορτηγό και θα είχε ακυρώσει τις φορτωτικές που είχε θεωρήσει για το εν λόγω όχημα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή, ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών της. Συνεπώς, δεν αρκεί, μόνο να επικαλείται ότι υποκρύπτεται άλλος πίσω από τις επίμαχες συναλλαγές, αλλά, οφείλει να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της. Επιπροσθέτως, η επικαλούμενη εξαπάτησή της από τον, εφόσον δεν στηρίζεται σε έγγραφα ή άλλα πρόσφορα ανταποδεικτικά στοιχεία, είναι ανεπίδεκτη εκτιμήσεως και δεν εξετάζεται από την υπηρεσία μας στα πλαίσια της παρούσας, καθόσον, για οποιαδήποτε αστική διαφορά αναφύεται μεταξύ ιδιωτών, αρμόδια είναι τα αστικά δικαστήρια. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, είναι αδιάφορο ποιός ήταν ο οδηγός του επίμαχου φορτηγού, δεδομένου ότι αυτό ήταν υπό την εκμετάλλευση της προσφεύγουσας, η οποία με την ιδιότητα της φορολογικής αντιπροσώπου της αλλοδαπής ιδιοκτήτριας εταιρείας, είχε όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις. Ομοίως, είχε εξ αυτής της ιδιότητας την ευθύνη για τις μεταφορές που διενεργούνται με το επίμαχο φορτηγό καθώς και την απορρέουσα ευθύνη για την έκδοση των προσηκόντων φορολογικών παραστατικών. Συνεπώς, οι σχετικοί προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι είναι απορριπτέοι ως αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τη χρήση 2000 είχε κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ήδη υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 2000 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2006. Ωστόσο, πριν τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής εκδόθηκε η υπ' αριθ./28-12-2005 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 29/12/2005. Στη συνέχεια ασκήθηκε κατά της ως άνω πράξης δικαστική προσφυγή και το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 2^ο Μονομελές) με την υπ' αριθ./2013 απόφασή του ακύρωσε την ως άνω πράξη για λόγους τυπικής πλημμέλειας και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που παραλήφθηκε, ήτοι να συντάξει και να επιδώσει στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης για την παραλαβή του αθεώρητου ημερολογίου μεταφοράς.

Επειδή με την παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται 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 συνακόλουθα με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή η προαναφερθείσα υπ' αριθ./2013 απόφαση κοινοποιήθηκε στις 04/07/2014 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, η οποία στη συνέχεια αφού προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας εξέδωσε και κοινοποίησε στις 03/07/2015 (ήτοι πριν τη συμπλήρωση του ενός έτους που ορίζεται στην παρ. 6 του αρ. 84 του ν. 2238/94) τον υπ' αριθ./03-07-2015 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2000.

Επειδή κατά του ως άνω Διορθωτικού Προσδιορισμού, ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./01-09-2015 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./14-12-2015 απόφαση. Βάσει της εν λόγω απόφασης ακυρώθηκε εκ νέου για λόγους τυπικής πλημμέλειας ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ, καθόσον θυροκολλήθηκε η συνταχθείσα έκθεση κατάσχεσης, χωρίς να γίνει μνηεία σε αυτή ότι δεν βρέθηκε η προσφεύγουσα στην κατοικία της.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1002/2013 (όπως ίσχυε κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης ΔΕΔ) και της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1064/2017, όπως ισχύει, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μετά την υπ' αριθ./14-12-2015 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία ακυρώθηκε ο υπ' αριθ./03-07-2015 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας. Ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του αρ. 36 του ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την παρέλευση ενός έτους) εξέδωσε τον υπ' αριθ./23-12-2016 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Επειδή κατά του ως άνω διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ, ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./01-02-2017 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./01-06-2017 απόφαση. Βάσει της εν λόγω απόφασης ακυρώθηκε εκ νέου για λόγους τυπικής πλημμέλειας ο προσβαλλόμενος οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου ΚΒΣ, καθόσον λόγω λανθασμένης κοινοποίησης, η προσφεύγουσα στερήθηκε του δικαιώματος να ενταχθεί στις ευεργετικές διατάξεις του ν. 4446/2016.

Επειδή, μετά την υπ' αριθ./01-06-2017 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία ακυρώθηκε ο υπ' αριθ./23-12-2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης προχώρησε εκ νέου σε επανάληψη διαδικασίας και πριν την παρέλευση ενός έτους, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, εξέδωσε την υπ' αριθ./06-06-2018, προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Επειδή εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε σε κάθε περίπτωση εντός των οριζομένων από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις προθεσμιών και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρων και προστίμων δεν είχε, σύμφωνα με όσα αναλυτικά εκτίθενται ανωτέρω, υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η από 02/07/2015 έκθεση κατάσχεσης στοιχείων είναι πλαστή και ψεύτικη, αφού την ως άνω ημερομηνία και ώρα δεν ήταν στην κατοικία της και γι' αυτό θυροκολλήθηκε. Περαιτέρω, το ανωτέρω ημερολόγιο δεν ήταν ποτέ στην κατοχή της, αφού από τις 04/05/2000 που κατασχέθηκε από το ΣΔΟΕ συνεχώς μέχρι και σήμερα βρίσκεται στα χέρια της φορολογικής αρχής.

Επειδή η εν λόγω έκθεση κατάσχεσης ακυρώθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./14-12-2015 απόφασης της υπηρεσίας μας για λόγους τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα γιατί δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας του άρθρου 36 του ΠΔ 186/1992 και η διαδικασία που προβλέπεται από την ΠΟΛ. 1110/2006.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να θεραπεύσει την ως άνω τυπική πλημμέλεια, εξέδωσε τις υπ' αριθ./4-10-2016 και/04-10-2016 εντολές ελέγχου προς τους ελεγκτές και, οι οποίοι προέβησαν στην παράδοση, βραχεία χειρί, ενός μπλοκ αθεώρητου ημερολογίου μεταφοράς και στην κατάσχεση του ως άνω ημερολογίου.

Επειδή όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992: «Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην Α.Υ.Ο. 1081774/638/0015/ ΠΟΛ. 1110/18-9-06:

«II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής: α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράφει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων,

στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο "Έκθεση Κατάσχεσης"), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης. Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία. ...»

Επειδή, στην υπ' αρ. 4529/2005 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρεται: «.....Σύμφωνα με την αρχή της αμεσότητας που διέπει, κατά τα προαναφερόμενα, τη διαδικασία της κατάσχεσης, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης πρέπει να συναρτάται άμεσα με τον τόπο και το χρόνο πραγματοποίησης της υλικής πράξης της κατάσχεσης, πλην όμως, στην περίπτωση της, κατ' επανάληψη διαδικασίας, διενέργειας κατάσχεσης, ενόψει των ειδικών συνθηκών αυτής και ειδικότερα του γεγονότος ότι τα βιβλία και στοιχεία του επιχειρηματία βρίσκονται ήδη από την πρώτη μη νόμιμη κατάσχεση τους στην αρμόδια ΔΟΥ, όπου διαφυλάσσονται από τον Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική

εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, δεν απαιτείται για την κατάσχεσή τους, η επιστροφή αυτών στην επαγγελματική εγκατάσταση του επαγγελματία και η ταυτόχρονη εκ νέου παραλαβή τους, καθόσον θεωρείται ότι η διενέργεια της παράδοσης της κατοχής αυτών, εκ μέρους του επιχειρηματία πραγματοποιείται, με μία, κατ' αναλογία προς τα ισχύοντα επί παραγώγου κτήσης της νομής, (άρθρο 976 παρ. 2 ΑΚ), «βραχεία χειρί» (μη υλική) παράδοση τους, για περαιτέρω έλεγχο στα αρμόδια όργανα της ΔΟΥ, η οποία είναι ήδη κάτοχος αυτών.»

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η συνταχθείσα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, έκθεση παράδοσης και ομοίως η έκθεση κατάσχεσης στοιχείων κοινοποιήθηκαν νόμιμα στην προσφεύγουσα με θυροκόλληση στη διεύθυνση της οικίας της. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, τηρήθηκε από την φορολογική αρχή η διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις του άρθρου 36§3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06 και θεραπεύτηκε ο παραλειφθείς τύπος, καθώς λόγω απουσίας της προσφεύγουσας από την κατοικία της κατά την επίμαχη ημερομηνία και ώρα, ορθά και σύννομα πραγματοποιήθηκαν από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον επανέλεγχο, οι πράξεις παράδοσης και κατάσχεσης «βραχεία χειρί» του αθεώρητου μπλοκ Ημερολογίου Μεταφοράς. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και δη αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθ./2000 πρόσκληση ελέγχου δεν της επιδόθηκε. Ωστόσο, όμως, από τα στοιχεία της υπόθεσης και ειδικότερα από σώμα της εν λόγω πρόσκλησης, φωτοαντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται στο φάκελο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι επιδόθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα στη διεύθυνση κατοικίας της (.....) με θυροκόλληση, παρουσία μάρτυρος, στις 11-05-2000. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Εβδόμου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ απαγορεύεται η άσκηση ποινικής δίωξης και η καταδίκη προσώπου που αμετακλήτως αθώωθηκε. Εν προκειμένω, διατείνεται ότι με τις αμετάκλητες με αριθ./2013,/2013,/2013 αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και τις υπ' αριθ./2013 και/2013 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, καθώς και με την υπ' αριθ./2011 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιά, υπήρξε αμετάκλητη απαλλαγή και αθώωση για τις ίδιες πράξεις που επιβλήθηκε ο φόρος.

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ. 3965/2012 απόφαση του ΣτΕ: «.....το άρθρο 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι «1. ... 2.Τα δικαστήρια δεσμεύονται ... από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ... 4.Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδικασμένο και αυτεπαγγέλτως, εφ' όσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν το διοικητικό δικαστήριο κρίνει επί διοικητικής παραβάσεως, δεσμεύεται μεν, ως προς την ενοχή του δράστη, από την τυχόν προηγηθείσα, επί της οικείας ποινικής υποθέσεως, αμετάκλητη καταδικαστική απόφαση, δεν δεσμεύεται δε από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, την οποία, όμως, υποχρεούται να συνεκτιμήσει κατά την διαμόρφωση της κρίσεώς του. Η συνεκτίμηση αυτή δεν απαιτείται να εξαγγέλλεται ρητώς αλλά αρκεί να συνάγεται από το όλο περιεχόμενο της αποφάσεως του δικαστηρίου της ουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2067/2011 7μ., 1522/2010 7μ., ΣτΕ 2978/2011, ΣτΕ 2447/2009, ΣτΕ 422/2007, ΣτΕ 990/2004 Ολ. κ.α.)».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 τροποποιήθηκε η παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2717/1999, ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης»

Επειδή επιπροσθέτως με βάση τα διαλαμβανόμενα στη σκέψη 4 της υπ' αριθ. 458/2018 απόφασης ΣτΕ: «4. Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 2 εδαφ. β' του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ), όπως ίσχυε κατά το χρόνο συζήτησης της υπόθεσης ενώπιον του δικαστηρίου που εξέδωσε την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (21.9.2016), ορίζει ότι τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται «από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, ως προς την ενοχή του δράστη», όχι όμως και από τις αμετάκλητες αθωωτικές ποινικές αποφάσεις, ρύθμιση η οποία έχει κριθεί ως συνάδουσα προς τα άρθρα 4 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Συντάγματος (βλ. ΣτΕ 1741/2015 Ολομ.). Με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του προαναφερθέντος ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα [διοικητικά] δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την

ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινώμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης.». Η ανωτέρω νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 (εδαφ. β') του ΚΔΔ δεν έχει πεδίο εφαρμογής στις υποθέσεις οι οποίες συζητήθηκαν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου πριν από την 22.12.2016 (πρβλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., σχετικά με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 2 του ίδιου ν. 4446/2016), δεδομένου ότι, κατά γενική δικονομική αρχή, η νεότερη δικονομική ρύθμιση δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις που είχαν εκδικασθεί/συζητηθεί, πριν από το χρόνο έναρξης της ισχύος της (βλ. ΣτΕ 167-169/2017 επταμ., 3953/2007, 2467/2001).»

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.»(ΦΕΚ Α' 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «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. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην υπ. αριθ./2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Τριμελές) ακυρώθηκε το με αρ./27.12.2005 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 1999, διότι δεν συντάχθηκε ούτε επιδόθηκε στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης για την παραλαβή του αθεωρήτου ημερολογίου μεταφοράς.

Επειδή δυνάμει της υπ' αριθ./2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Τριμελές) ακυρώθηκε η με αρ./28.12.2005 απόφαση επιβολής

προστίμου του ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 2000, προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα, διότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία της προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση της προσφεύγουσας σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Επειδή με βάση την με αριθμ./2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Τριμελές) ακυρώθηκε η με αρ./22.11.2006 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 2000, διότι δεν συντάχθηκε ούτε επιδόθηκε στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης για την παραλαβή του αθεωρήτου ημερολογίου μεταφοράς.

Επειδή δυνάμει της υπ΄ αριθ./2013 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Μονομελές) ακυρώθηκε το με αρ./23.11.2006 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 2000, διότι δεν συντάχθηκε ούτε επιδόθηκε στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης για την παραλαβή του αθεωρήτου ημερολογίου μεταφοράς.

Επειδή με την με αριθ./2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 2^ο Μονομελές) ακυρώθηκε η με αρ./28.12.2005 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, που εκδόθηκε για τη διαχειριστική χρήση 1999 και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να διενεργήσει τα νόμιμα, διότι δεν συντάχθηκε ούτε επιδόθηκε στην προσφεύγουσα έκθεση κατάσχεσης για την παραλαβή του αθεωρήτου ημερολογίου μεταφοράς.

Επειδή με την με αριθ./2011 απόφαση του Β΄ Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιώς κηρύχθηκε η προσφεύγουσα αθώα για το αδίκημα της κατ΄ εξακολούθηση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων (εννέα πλαστές φορτωτικές) κατά τη χρήση 2002 λόγω αμφιβολιών.

Επειδή εν προκειμένω, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα υπ΄ αριθ./2013,/2013 και/2013 αποφάσεις του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, καθώς και οι υπ΄ αριθ./2013 και/2013 αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, που αφορούν την κρινόμενη υπόθεση στο σύνολό της, έκαναν δεκτές τις αντίστοιχες προσφυγές της προσφεύγουσας και ακύρωσαν τις εκδοθείσες από τη φορολογική αρχή καταλογιστικές πράξεις. Ωστόσο, η ακύρωση των πράξεων έγινε για λόγους τυπικής πλημμέλειας και όχι για λόγους ουσίας. Άλλωστε, με τις ως άνω αποφάσεις, αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά προκειμένου να

διενεργήσει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπεύσει τον τύπο που αρχικώς παρέλειψε να εφαρμόσει.

Επειδή επιπροσθέτως, η επικαλούμενη υπ' αριθ./2011 αθωωτική, λόγω αμφιβολιών, απόφαση του Β' Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιώς, αφορά στο αδίκημα της έκδοσης πλαστών στοιχείων κατά τη χρήση 2002. Ωστόσο, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή αφορά πράξη επιβολής προστίμου που καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (φορτωτικών) κατά τη χρήση 1999. Συνεπώς, η εν λόγω απόφαση δεν δύναται να ληφθεί υπ' όψιν από την υπηρεσία μας διότι αφορά σε διαφορετική από την κρινόμενη διαπραχθείσα παράβαση αλλά και σε διαφορετική χρήση από την εξεταζόμενη. Ως εκ τούτου, δεν άπτεται της παρούσας και δεν λαμβάνεται υπ' όψιν από την υπηρεσία μας στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, σε ότι αφορά τις πρώτες πέντε εκ των προαναφερομένων αποφάσεων του Πρωτοδικείου Πειραιώς, διενήργησε επανάληψη διαδικασίας εκτελώντας και συμμορφούμενη πλήρως προς τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ενήργησε σύννομα η φορολογική αρχή λόγω υφιστάμενης αμετάκλητης απαλλαγής και αθώωσης για τις ίδιες πράξεις που επιβλήθηκε ο φόρος, απορρίπτεται ως αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή με την αριθ. 1111374/9160/2152/0014 ΠΟΛ. 1281/26.8.1993: «Όροι, προϋποθέσεις και διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκειμένους εγκαταστημένους εκτός Ελλάδος, υποχρεώσεις και δικαιώματα αυτών», όπως ίσχυε για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, προβλέπονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Άρθρο 1

Πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου.

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και ιδίως για τις ακόλουθες πράξεις:

α) εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών,

β) παράδοση αγαθών ή χρησιμοποίηση αγαθών κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 1642/ 86, καθώς και εξαγωγή αυτών, τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στα εσωτερικά της χώρας,

- γ) εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, από τον προμηθευτή των αγαθών,
- δ) εργασίες συναφείς με ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα,
- ε) ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών με τόπο αναχώρησης το εσωτερικό της χώρας, εργασίες παρεπόμενες της μεταφοράς αυτής, καθώς και η διαμεσολάβηση για τις πράξεις αυτές, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο ΦΠΑ/VIES, στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας,
- στ) μίσθωση μεταφορικών μέσων, εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκαταστημένος εκτός Κοινότητας και ο μισθωτής είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα και χρησιμοποιεί το μεταφορικό μέσο στο εσωτερικό της χώρας,
- ζ) πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, καθώς και υπηρεσίες οργάνωσης των εκδηλώσεων αυτών ή παρεπόμενες αυτών, εφόσον εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- η) υπηρεσίες συναφείς με ενσώματα κινητά αγαθά, που βρίσκονται στην Ελλάδα, εφόσον αυτές εκτελούνται υλικά στο εσωτερικό της χώρας,
- θ) παραδόσεις αγαθών κατά τη διάρκεια της μεταφοράς από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος, προς επιβάτες αεροπλάνων, πλοίων, τρένων ή αυτοκινήτων, που εκτελούν ενδοκοινοτικές μεταφορές προσώπων,
- ι) πωλήσεις από απόσταση, με λήπτες πρόσωπα εγκαταστημένα στην Ελλάδα, εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την φορολόγηση των πράξεων αυτών στην Ελλάδα,
- ια) εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος.

.....

Άρθρο 3

Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογικού αντιπροσώπου.

1. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος που αποδέχεται το διορισμό του, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπευση στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του ΔΟΥ ή στη ΔΟΥ που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλει αντίγραφο του πληρεξουσίου εγγράφου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86, περί αποδοχής του διορισμού του, ως φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το πληρεξούσιο έγγραφο.
2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης από τον αντιπρόσωπο χορηγείται στον εντολέα Αριθμός Φορολογικού Μητρώου.

Ο αριθμός αυτός αρχίζει από 98 εφόσον πρόκειται για εντολέα - νομικό πρόσωπο ή από τη σειρά των ΑΦΜ των φυσικών προσώπων, εφόσον πρόκειται για εντολέα φυσικό πρόσωπο. Σε περίπτωση μεταβολής του αντιπροσώπου ο ΑΦΜ του εντολέα παραμένει ο ίδιος, όπως και σε περίπτωση υποβολής δήλωσης παύσης και εκ νέου έναρξης εργασιών του ίδιου εντολέα, έστω και με διαφορετικό αντιπρόσωπο.

Στα στοιχεία του αντιπροσώπου στη δήλωση έναρξης του εντολέα, ως ΑΦΜ αναγράφεται ο μοναδικός ΑΦΜ (φυσικού ή νομικού προσώπου) που του έχει χορηγηθεί για τις δικές του φορολογικές υποχρεώσεις.

3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, καθώς και του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ.

Στην περίπτωση πωλήσεων από απόσταση ο φορολογικός αντιπρόσωπος θεωρείται ότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα αποστελλόμενα από τον εντολέα του αγαθά προς τους πελάτες τους στο εσωτερικό της χώρας.

4. Επίσης, ο φορολογικός αντιπρόσωπος, έχει ειδικότερα και τις εξής υποχρεώσεις:

α) Τηρεί εκτός από τα βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., για τη δική του δραστηριότητα και «ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου», για κάθε εντολέα, το οποίο θεωρείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και στο οποίο καταχωρούνται διακεκριμένα:

- αα) οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας,
- ββ) οι πωλήσεις προς εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας πελάτες του εντολέα,
- γγ) οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα,
- δδ) ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.

Αντί της τήρησης χωριστού βιβλίου φορολογικού αντιπροσώπου, για κάθε εντολέα, μπορεί να θεωρηθεί και να τηρηθεί ενιαίο βιβλίο, για περισσότερους εντολείς, στο οποίο καταχωρούνται τα παραπάνω δεδομένα, σε ιδιαίτερο χώρο κατά εντολέα.

Η ενημέρωση του βιβλίου αυτού γίνεται εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.

Ως ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να κριθεί η κατηγορία βιβλίων που υποχρεούνται να τηρεί ο φορολογικός αντιπρόσωπος κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., λαμβάνονται υπόψη μόνο οι προμήθειες που λαμβάνει.

β) Εκδίδει, υποβάλλει και διαφυλάσσει τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Ειδικά, στην περίπτωση χονδρικής πώλησης αγαθών τα οποία αποστέλλονται από τον εντολέα απευθείας προς τον τελικό παραλήπτη στο εσωτερικό της χώρας, το οικείο Τιμολόγιο - Δελτίο

Αποστολής εκδίδεται από το φορολογικό αντιπρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής εκδίδεται εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου του Φ.Π.Α., με βάση το οικείο φορολογικό στοιχείο (έγγραφο) του εντολέα.

Τα φορολογικά στοιχεία του φορολογικού αντιπροσώπου, εκδίδονται από ιδιαίτερη σειρά κατά εντολέα. Στα στοιχεία αυτά πέραν από τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 18 του ΚΒΣ, αναγράφονται ακόμη τα στοιχεία και ο ΑΦΜ του εντολέα, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση, η αρμόδια ΔΟΥ και ο Α.Φ.Μ. του φορολογικού αντιπροσώπου.

Για τη δικαιούμενη αμοιβή, ο φορολογικός αντιπρόσωπος εκδίδει προς τον εντολέα θεωρημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., το οποίο και καταχωρεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις συνδρομών βιβλίων, εφημερίδων και περιοδικών, καθώς και στις περιπτώσεις λιανικών πωλήσεων αγαθών από απόσταση, όταν η έκδοση των φορολογικών στοιχείων είναι εξαιρετικά δύσκολη, ο φορολογικός αντιπρόσωπος μπορεί να μη εκδίδει τα στοιχεία του Κ.Β.Σ., με την προϋπόθεση ότι ο εντολέας αποστέλλει μηνιαία εκκαθάριση ή ότι αυτή συντάσσεται από τον φορολογικό αντιπρόσωπο από στοιχεία που του διαθέτει ο εντολέας. Με βάση την εκκαθάριση αυτή γίνεται η ενημέρωση των βιβλίων και η απόδοση του Φ.Π.Α.

.....

Άρθρο 5

Παύση εργασιών φορολογικού αντιπροσώπου.

Σε περίπτωση που έπαυσε να ισχύει η εντολή αντιπροσώπευσης, λόγω ανάκλησης αυτής ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία, ο φορολογικός αντιπρόσωπος υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση παύσης εργασιών, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 29, καθώς και τις δηλώσεις των άρθρων 29, παράγραφος 5, περιπτώσεις β' και δ' και 31 παράγραφος 1 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, μέχρι του χρόνου παύσης των εργασιών. Σε περίπτωση αλλαγής του φορολογικού αντιπροσώπου υποβάλλεται σχετική δήλωση μεταβολών από τον προηγούμενο φορολογικό αντιπρόσωπο στην αρμόδια ΔΟΥ.

.....

Άρθρο 7

Λοιπές διατάξεις.

1. Οι υποχρεώσεις για τη θεώρηση στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παρ. 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92 κρίνεται μόνο ως προς τα πρόσωπα των εντολέων.

2. Οι υποχρεώσεις για ασφαλιστική ενημερότητα και εγγραφή στα Επιμελητήρια κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 8 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92 δεν εφαρμόζονται για τα πρόσωπα των εντολέων.

3. Ο εντολέας ευθύνεται αλληλεγγύως με τον φορολογικό αντιπρόσωπό του για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1642/86, όπως ισχύει

4. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 4 της αριθ. 1002413/ 203/24/0014/ ΠΟΛ. 1004/93 απόφασής μας.»

Επειδή τα προβλεπόμενα στην ως άνω ΠΟΛ εξακολουθούν να ισχύουν κατά τις περιπτώσεις που κρίνεται απαραίτητος ο ορισμός φορολογικού εκπροσώπου καθώς στην ΠΟΛ 1125/2016: «Υποχρέωση απόκτησης ΑΦΜ ή φορολογικού αντιπροσώπου από μη εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκείμενα στο φόρο» προβλέπεται ότι:

«Ο ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας με την κατάθεση πληρεξουσίου εγγράφου στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου καθώς και τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις αυτών καθορίζονται στην ΠΟΛ.1281/1993 Α.Υ.Ο, όπως ισχύει. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει αλληλέγγυα ευθύνη με το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (άρθρο 7 της ΠΟΛ.1282/93 Α.Υ.Ο). Ευνόητο είναι ότι, ο φορολογικός αντιπρόσωπος αποκτά ΑΦΜ για λογαριασμό κάθε εντολέα του, το οποίο δεν πρέπει να συγχέεται με το ΑΦΜ που διαθέτει ο ίδιος ως φυσικό ή νομικό πρόσωπο.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ./14-09-1998 δήλωσή της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσε ότι θα εκμεταλλεύεται Φ.Δ.Χ. μεταξύ των οποίων και αυτό με στοιχεία, ιδιοκτησίας της αγγλικής μεταφορικής εταιρείας, της οποίας με το από 24/07/1996 έγγραφό της διορίστηκε φορολογική αντιπρόσωπος στην Ελλάδα.

Επειδή από τα έγγραφα κυκλοφορίας του υπ' αριθ. φορτηγού αυτοκινήτου, τα οποία δεσμεύτηκαν από το ΣΔΟΕ που διενήργησε τον έλεγχο διακίνησης, διαπιστώθηκε ότι το συγκεκριμένο φορτηγό δεν πληροί τις προϋποθέσεις ένταξης στο καθεστώς CABOTAGE, δεν διέθετε την προβλεπόμενη από τον Κοινοτικό Κανονισμό 3118/1993 Ειδική Άδεια CABOTAGE και παραβίαζε τον ως άνω Κοινοτικό Κανονισμό συστηματικά, καθόσον διενεργούσε μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας, όχι περιπτωσιακά, αλλά κατά σύστημα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, για τις διαπιστωθείσες από τη φορολογική αρχή παραβάσεις, όπως αυτές αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ορθώς καταλογίστηκαν τα πρόστιμα στην προσφεύγουσα, καθώς για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο είχε, λόγω της ιδιότητάς της ως φορολογικής εκπροσώπου, αλληλέγγυα ευθύνη για την ορθή τήρηση των φορολογικών διατάξεων και την έκδοση των προσηκόντων φορολογικών στοιχείων κατά τις μεταφορές των εμπορευμάτων που διακινούνταν με τα φορτηγά του εντολέα της που είχε υπό την εκμετάλλευσή της.

Επειδή σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «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 τα οριζόμενα στο άρθρο 16 του Π.Δ. 186/1992:

«1. Επί μεταφοράς αγαθών από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματός του ή από τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2, με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένα δημόσιας χρήσης, συνοδευτικό στοιχείο μεταφοράς των αγαθών αυτών είναι το πρώτο αντίτυπο του στοιχείου διακίνησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Κώδικα αυτού. Το στοιχείο αυτό συνοδεύει τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και παραδίδεται στον παραλήπτη τους.

.....

5. Ο μεταφορέας με βάση τα έγγραφα των προηγούμενων παραγράφων 3 και 4, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών, για κάθε μεταφορά, φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα.

6. Το μεταφορικό γραφείο, με βάση τα έγγραφα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού, εκδίδει κατά την παραλαβή των προς μεταφορά αγαθών φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο συνοδεύει τα αγαθά και επιστρέφεται στο μεταφορικό γραφείο, το δεύτερο παραδίδεται στον αποστολέα, το τρίτο έχει την ένδειξη «Αποδεικτικό Δαπάνης» και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Για τη μεταφορά των αγαθών το μεταφορικό γραφείο, όταν η φόρτωση γίνεται από τις εγκαταστάσεις του, εκδίδει διπλότυπη κατάσταση αποστολής αγαθών, στην οποία αναγράφει το είδος και τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών και τον τόπο του προορισμού τους. Το ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στο μεταφορέα για την έκδοση της συγκεντρωτικής φορτωτικής. Εφόσον στην κατάσταση επισυνάπτεται αντίγραφο των τετραπλοτύπων φορτωτικών που εκδόθηκαν αναγράφεται μόνο ο αριθμός κάθε φορτωτικής, το συνολικό βάρος των αγαθών που μεταφέρονται και ο συνολικός αριθμός των δεμάτων».

7. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών, καθώς και τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τα κόμιστρα,
- β) όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα»
- γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,
- δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,
- ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,
- στ) τους αριθμούς των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,
- ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,
- η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσίων μεταφορών.

8. Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του. Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται οι δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις.

....

11. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές οδικές, σιδηροδρομικές, θαλάσσιες ή εναέριες, δύναται να εκδίδει γι' αυτές τις μεταφορές άλλα ισοδύναμα με τα παραπάνω στοιχεία, εφόσον αυτά προβλέπονται από διεθνείς συμβάσεις, στις οποίες έχει προσχωρήσει και η χώρα μας.

....

13. Επί μεταφοράς αγαθών ενός φορτωτή με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από έναν παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό κόμιστρο καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή. Στη συγκεντρωτική φορτωτική αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα και η διεύθυνση του φορτωτή, ο τόπος φόρτωσης, το συνολικό κόμιστρο αριθμητικώς και ολογράφως, η χρονολογία εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, καθώς και για κάθε παραλήπτη ο αριθμός και το είδος του συνοδευτικού φορολογικού στοιχείου, το είδος κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των αγαθών που προορίζονται γι' αυτόν και ο τόπος προορισμού (εκφόρτωσης)».

14. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού μεταφορέας θεωρείται αυτός που ενεργεί τη μεταφορά αγαθών με κόμιστρο, με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτόν ή εκμεταλλεύεται αυτός και φορτωτής αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1077844/ΠΟΛ.1144/6.8.92 (ΦΕΚ 517 Β') «Θεώρηση φορτωτικών εγγράφων. Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς και έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής ή συγκεντρωτικής απόδειξης επί αστικών μεταφορών....» οριζόταν ότι: «1. Επιβάλλουμε την υποχρέωση θεώρησης των παρακάτω φορτωτικών εγγράφων, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Π.Δ. 186/1992: α) των φορτωτικών των μεταφορέων και των μεταφορικών γραφείων,....».

Επειδή με τα αναφερόμενα στο άρθρο 16 της απόφασης ΥΠΟΙΚ 1118148/ΠΟΛ.3/1992 για την ορθή τήρηση των διατάξεων ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

« 16.4. Έννοια μεταφορέα. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μεταφορέας θεωρείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που ενεργεί μεταφορά αγαθών με κόμιστρο και με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σ' αυτό ή εκμεταλλεύεται αυτός (επιχείρηση αυτοκινήτων, πλωτών μέσων, αεροπορική, σιδηροδρομική).

16.5. Υποχρεώσεις μεταφορέα.

16.5.1. Έκδοση φορτωτικής. Ο μεταφορέας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, υποχρεούται για κάθε μεταφορά αγαθών να εκδίδει ιδιαίτερη θεωρημένη φορτωτική κατά φορτωτή και παραλήπτη. Η φορτωτική εκδίδεται, κατά την παραλαβή των αγαθών και πριν από την εκκίνηση του μεταφορικού μέσου, σε τέσσερα αντίτυπα, εκ των οποίων το πρώτο συνοδεύει τα αγαθά και παραμένει στο μεταφορέα ως αποδεικτικό της παράδοσης των αγαθών στον παραλήπτη, το δεύτερο παραδίδεται στο φορτωτή, το τρίτο αντίτυπο έχει την ένδειξη "Αποδεικτικό Δαπάνης" και παραδίδεται σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα και το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος. Ο μεταφορέας εκδίδει φορτωτική και όταν μεταφέρει αγαθά δικά του, με εξαίρεση τις δημόσιες μεταφορικές επιχειρήσεις, οι οποίες εκδίδουν το κατάλληλο υπηρεσιακό έγγραφο (Ο.Σ.Ε., Ο.Α. κ.λπ.).

16.5.2. Περιεχόμενο φορτωτικής. Η φορτωτική περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του αποστολέα ή φορτωτή και του παραλήπτη των αγαθών.

Φορτωτής είναι αυτός που αναθέτει στο μεταφορέα το έργο της μεταφοράς. Η έννοια του φορτωτή δεν ταυτίζεται πάντοτε με την έννοια του αποστολέα των αγαθών,

β) όταν η μεταφορά ενεργείται απ' ευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή μεταφορικού γραφείου ή άλλου τρίτου (φορτωτή), στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα τρίτου-φορτωτή των αγαθών,

γ) την ημερομηνία και τον τόπο έκδοσης της φορτωτικής, καθώς και την ημερομηνία έναρξης της μεταφοράς από το μεταφορέα,

δ) τον τόπο προορισμού των προς μεταφορά αγαθών,

ε) το είδος και τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα,

στ) τον αριθμό των δεμάτων, το είδος κατά γενική κατηγορία και την ποσότητα των μεταφερομένων αγαθών,

ζ) το κόμιστρο και τις λοιπές επιβαρύνσεις της μεταφοράς,

η) τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή το όνομα του πλωτού μέσου, προκειμένου περί θαλασσιών μεταφορών. Διευκρινίζεται ότι ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου είναι στοιχείο του περιεχομένου της φορτωτικής και ως εκ τούτου δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται επί της φορτωτικής πριν από τη θεώρηση.

.....

16.5.4. Έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής. Όταν μεταφέρονται αγαθά ενός φορτωτή με Φορτηγό Δημόσιας Χρήσης, που προορίζονται να παραδοθούν σε περισσότερους από ένα παραλήπτες, μπορεί να εκδίδεται μία θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική κατά αποστολέα για κάθε μεταφορά, αντί της έκδοσης φορτωτικών κατά φορτωτή και παραλήπτη, με την προϋπόθεση

ότι το συνολικό κόμιστρο της μεταφοράς καταβάλλεται στο μεταφορέα από το φορτωτή. Το περιεχόμενο της φορτωτικής αυτής ορίζεται αναλυτικά από την παράγραφο 13 του άρθρου αυτού.

Ακόμη, με την Α.Υ.Ο. 1077844/641 ΠΟΛ.1144/6.8.1992 (ΦΕΚ Β' 517) μπορεί, για τις επαναλαμβανόμενες κάθε μέρα ή και αραιότερα χρονικά διαστήματα μεταφορές αγαθών με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης από τον ίδιο φορτωτή σε ένα ή περισσότερους παραλήπτες και με την προϋπόθεση ότι τα κόμιστρα καταβάλλονται πάντα από το φορτωτή να τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς και να εκδίδεται θεωρημένη συγκεντρωτική φορτωτική ή θεωρημένη διπλότυπη απόδειξη μεταφοράς για τις αστικές μεταφορές στο τέλος κάθε μήνα για όλες τις μεταφορές του μήνα. Επίσης, συγκεντρωτική φορτωτική εκδίδεται και όταν συμφωνείται μηνιαίο κόμιστρο, ανεξάρτητα από τις εκτελεσθείσες μεταφορές, οπότε στο τηρούμενο θεωρημένο ημερολόγιο μεταφοράς, αναγράφεται, στην αρχή κάθε μήνα, το συμφωνηθέν μηνιαίο κόμιστρο και τα στοιχεία της σχετικής σύμβασης αντί της αναγραφής του κομίστρου για κάθε δρομολόγιο.

Σημειώνεται ότι η απόφασή μας 1125793/ 961 ΠΟΛ.1273/11.12.1989 (ΦΕΚ Β' 923), με την οποία είχε επιτραπεί η έκδοση μηνιαίας συγκεντρωτικής φορτωτικής, εφόσον τηρείται ημερολόγιο μεταφοράς, στις περιπτώσεις επαναλαμβανομένων μεταφορών από τον ίδιο φορτωτή στον ίδιο παραλήπτη, εξακολουθεί να ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 12 του άρθρου 39 του Κώδικα, αν και ουσιαστικά πλέον καλύπτεται μετά την 1.10.1992 με την προαναφερόμενη απόφαση.

16.6. Αστικές μεταφορές - Τήρηση ημερολογίου μεταφοράς. Για τις αστικές μεταφορές γενικά με φορτηγά αυτοκίνητα ή τρίκυκλα δημόσιας χρήσης καθιερώθηκε η υποχρέωση, με την Α.Υ.Ο. 1077844/641 ΠΟΛ.1144/ 6.8.1992, της τήρησης θεωρημένου βιβλίου ημερολογίου μεταφοράς από 1ης Οκτωβρίου 1992. Η υποχρέωση αυτή υπήρχε και στον προηγούμενο Κ.Φ.Σ., για το διάστημα όμως από 1ης Ιουλίου έως και 30ής Σεπτεμβρίου 1992 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης ημερολογίου μεταφοράς.

16.7. Περιεχόμενο ημερολογίου μεταφοράς. Στο ημερολόγιο μεταφοράς, το οποίο τηρείται σε κάθε μεταφορικό μέσο Δ.Χ., όταν πραγματοποιούνται επαναλαμβανόμενες μεταφορές ή αστικές μεταφορές, αναγράφονται η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του μεταφορικού μέσου, το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του φορτωτή και των παραληπτών, ο αριθμός των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων, το είδος των αγαθών κατά γενική κατηγορία, η ποσότητα των μεταφερόμενων αγαθών και το συνολικό κόμιστρο του δρομολογίου. Επειδή πολλά από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν από τα συνοδευτικά φορολογικά στοιχεία, στο ημερολόγιο μεταφοράς μπορεί να αναγράφεται μόνο η χρονολογία και η ώρα εκκίνησης του

μεταφορικού μέσου, πριν από την εκκίνησή του, το κόμιστρο, καθώς και το είδος και οι αύξοντες αριθμοί των συνοδευτικών φορολογικών στοιχείων.

16.8. Υποχρεώσεις μεταφορικού γραφείου.

16.8.1. Έκδοση φορτωτικής. Το μεταφορικό γραφείο, που αναλαμβάνει τη μεταφορά αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων, υποχρεούται σε κάθε μεταφορά να εκδίδει φορτωτική κατά αποστολέα και παραλήπτη σε τέσσερα αντίτυπα. Το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου συνοδεύει τα αγαθά, όταν η φόρτωση των αγαθών γίνεται από τις εγκαταστάσεις του. Αντίθετα, όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ' εντολή του μεταφορικού γραφείου, τότε τα αγαθά συνοδεύει το πρώτο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα (μαζί με το Δ.Α. του αποστολέα), στην οποία αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του μεταφορικού γραφείου. Στην περίπτωση αυτή ο μεταφορέας παραδίδει το δεύτερο αντίτυπο στο φορτωτή αγαθών, που είναι το μεταφορικό γραφείο και όχι ο αποστολέας των αγαθών. Ο αποστολέας των αγαθών θα λάβει το δεύτερο αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορικού γραφείου. Το τρίτο αντίτυπο θα παραδοθεί σ' αυτόν που καταβάλλει τα κόμιστρα, το οποίο έχει την ένδειξη "Αποδεικτικό Δαπάνης". Το τέταρτο παραμένει ως στέλεχος.

Οι διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού, για την έκδοση συγκεντρωτικής φορτωτικής όταν μεταφέρονται αγαθά ενός αποστολέα σε πολλούς παραλήπτες, έχουν ανάλογη εφαρμογή και για μεταφορές αγαθών μέσω μεταφορικών γραφείων.

16.11. Ανάθεση έκδοσης φορτωτικών σε αντιπρόσωπο. Ο μεταφορέας που πραγματοποιεί θαλάσσιες ή εναέριες μεταφορές μπορεί να αναθέτει την έκδοση των εγγράφων μεταφοράς σε αντιπρόσωπο ή σε πράκτορα, εφόσον πριν από την ανάθεση γνωστοποιήσει τούτο εγγράφως στη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται ο αντιπρόσωπός του ή ο πράκτοράς του.»

Επειδή με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όπως ίσχυε: «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ. α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις,

για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

β)

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997: «Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψή της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε.

Θεωρείται απόκρυψή της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.

Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση.»

Επειδή με την παρ. 9 του ίδιου ως άνω άρθρου, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 2000: «Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της

προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α, της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων».

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β)

.....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ η προσφεύγουσα κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 στην κρινόμενη χρήση 2000:

α) Σε τριακόσιες σαράντα επτά (347) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορτωτικές συνολικής αξίας δώδεκα εκατομμυρίων, επτακοσίων τριάντα οκτώ χιλιάδων, εννιακοσίων εβδομήντα μία (12.738.971) δραχμών, προς την επιχείρηση, ΑΦΜ, από τις εγκαταστάσεις της οποία μετέφερε προς διαφόρους επιτηδευματίες παραλήπτες και πρακτορεία μεταφορών, εμπορεύματα συνολικού μεταφερθέντος βάρους 352.374 κιλά και σε τρεις (3) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορτωτικές, προς τον υπεργολάβο, ΑΦΜ, για μεταφορά εμπορευμάτων από τις επιχειρήσεις και, σε διάφορους επί μέρους παραλήπτες, β) Σε έξι (6) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβείς ως προς την αξία φορτωτικές, όπως αυτές προσδιορίστηκαν με βάση την αξία του μεταφορικού έργου, με αποκρυβείσα αξία τουλάχιστον τριών εκατομμυρίων, εννιακοσίων πενήντα έξι χιλιάδων, διακοσίων (3.956.200) δραχμών, προς την επιχείρηση, διεθνείς μεταφορές και αποθηκεύσεις, ΑΦΜ, γ) Εξέδωσε δύο (2) φορτωτικές αντί να εκδώσει σαράντα τρεις (43) επί μέρους φορτωτικές και δ) Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με την υπ' αρ./2000 πρόσκληση, τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να εφαρμοσθεί ο νεότερος και ηπιότερος νόμος καθώς από την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 έπαυσαν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, το επικαλούμενο καταργηθέν άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 αφορά στο κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και όχι, όπως εν προκειμένω, στην επιβολή προστίμων λόγω παράβασης των οικείων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως αυτές ίσχυαν κατά την επίδικη χρήση 2000.

Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική αρχή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, και μάλιστα σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 06/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκαι την επικύρωση της υπ' αριθ. /06-06-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/1997 και 7§3 ν. 4337/2015: 6.421,36 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.