



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/9/2019

Αριθμός απόφασης: 2000

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., που εδρεύει στη, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/2-4-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 2/5/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 23/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό**/2-4-2019** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού **1.200,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 για λόγω:

1) μη υποβολής του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36§5δ του Ν.2859/00 ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το 4^ο ημερολογιακό τρίμηνο του 2003, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 16, 21, 36, 38, 48 και 49 του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (Ποσό καταλογισμού 300,00 €),

2) μη υποβολής στατιστικής δήλωσης (INTRASTAT) ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αφίξεων) κατά τον 11^ο και 12^ο μήνα του 2003, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 16, 21, 36, 38, 48 και 49 του Ν. 2859/2000, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (Ποσό καταλογισμού $300,00 \times 2 = 600,00$ €) και

3) μη υποβολής δήλωσης, α) για τη μεταβολή – προσθήκη της δεύτερης δραστηριότητας για την εμπορία ειδών Η/Υ και β) για την ένταξη στο καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), ώστε να ασκεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1 του Ν.2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (Ποσό καταλογισμού 300,00€)

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 2/4/2019 Έκθεσης Ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ύστερα από επανάληψη της διαδικασίας ελέγχου στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της υπ' αρ./6-3-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η εντολή εκδόθηκε κατόπιν ακύρωσης, από το Α' Τμήμα του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης, των με αριθμό .../26-3-2007, .../26-3-2007, .../26-3-2007 και .../17-5-2007 αρχικώς εκδοθεισών αποφάσεων επιβολής προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας και αναπομπής της υπόθεσης στη φορολογική αρχή, προκειμένου να κληθεί η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της πριν την εκ νέου έκδοση της εν λόγω πράξης.

Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, από έγγραφα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. Τμήμα Δ', VIES) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από επιχειρήσεις του

Βελγίου, της Δανίας και της Ολλανδίας, αξίας 15.187,00 €, που δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της. Τα σχετικά τιμολόγια έφεραν ως Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου (λήπτη) όχι τον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας, αλλά του φυσικού προσώπου(Α.Φ.Μ.), διαχειριστή και διευθύνοντα συμβούλου της προσφεύγουσας. Κατά τον έλεγχο, δε, που πραγματοποιήθηκε από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας (κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου) στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας στις 8/5/2006, δεν βρέθηκαν τα προϊόντα, που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, ούτε υπεδείχθη άλλος χώρος αποθήκευσής τους, γεγονός εκ του οποίου εξήχθη το συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα πούλησε τα εμπορεύματα χωρίς να εκδώσει σχετικά παραστατικά. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36§5δ του Ν.2859/00 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων κατά το 4^ο ημερολογιακό τρίμηνο του 2003, στατιστική δήλωση (INTRASTAT) ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αφίξεων) κατά τον 11^ο και 12^ο μήνα του 2003 και δήλωση μεταβολής στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για προσθήκη της δεύτερης δραστηριότητας για την εμπορία ειδών Η/Υ και για την ένταξη στο καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), ώστε να ασκεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις.

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

1. Υπέρβαση εξουσίας από τη φορολογική αρχή. Με την απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης έγινε δεκτή η προσφυγή της επιχείρησης και ακυρώθηκαν οι πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, χωρίς να παρέχεται στη διοίκηση η ευχέρεια να κοινοποιήσει το προσβαλλόμενο σημείωμα και απόφαση (άλλως θα το έγραφε στο διατακτικό των αποφάσεων). Ως εκ τούτου, η έκθεση ελέγχου, το σημείωμα διαπιστώσεων και η πράξη εξεδόθησαν μη νομίμως και είναι ανυπόστατες και άκυρες.
2. Παράβαση για λήψη υπόψη μη μεταφρασμένων εγγράφων. Στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται και επισυνάπτονται έγγραφα (τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) και λοιπά στοιχεία, συντεταγμένα σε άγνωστη γλώσσα, χωρίς νόμιμη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, κατά παράβαση των άρθρων 146, 149, και 175 του ΚΔΔ. Κατά συνέπεια δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα, ενώ η προσφεύγουσα αδυνατεί να αντιληφθεί το περιεχόμενο των ανωτέρω στοιχείων, να αντικρούσει, να αμυνθεί.
3. Παράβαση για λήψη υπόψη ανεπικύρωτων και άκυρων εγγράφων. Τα επίμαχα τιμολόγια κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα σε απλή φωτοτυπία, χωρίς επικύρωση ή βεβαίωση της γνησιότητάς τους από δημόσια αρχή, δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και αμφισβητείται η γνησιότητά τους.
4. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Σ) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.)

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

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπέρβασης εξουσίας από τη φορολογική διοίκηση

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

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

Επειδή, το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

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

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

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

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

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

Επειδή, νομολογιακά (168/2010, 233/2013 Γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) έχει κριθεί ότι : «...η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή (άρθρο 95 παρ. 5 Σ). Η υποχρέωση δε αυτή δεν αφορά μόνο το ιδιωτικό συμφέρον των πολιτών, αλλά και αυτό του κοινωνικού συνόλου, στο πλαίσιο της διαφάνειας της λειτουργίας του κράτους και της χρηστής διοίκησης... Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νόμος (αρθρ. 95 παρ. 5 Σ, 1 Ν. 3068/2002, 198 ΚΔΔ) κάνει λόγο για συμμόρφωση και όχι για εκτέλεση. Η έννοια της συμμόρφωσης είναι ευρύτερη από αυτήν της εκτέλεσης, καθώς «συμμόρφωση» νοείται και δύναται να προκύπτει από το όλο περιεχόμενο της δικαστικής απόφασης, ιδίως τις αιτιολογίες της, ενώ η εκτέλεση αφορά το συγκεκριμένο διατακτικό της απόφασης... Επομένως η Διοίκηση, στα πλαίσια της κατά τ' ανωτέρω υποχρεώσεώς της προς συμμόρφωση στις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, υποχρεούται, δυνάμει της εφετειακής αποφάσεως υπέρ του Δημοσίου με την οποία αναβιώνει η αρχική πράξη (αρχικό φύλλο ελέγχου), να προβεί αμελλητί (άρθρο 74 ΚΦΕ) σε επαναβεβαίωση της φορολογικής οφειλής, με βάση το αρχικό φύλλο ελέγχου και επιπλέον σε διαγραφή της φορολογικής οφειλής, που βεβαιώθηκε, μετά την επανάληψη διαδικασίας, με τη νεώτερη πράξη...».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει των υπ' αρ. .../15-6-2018, .../25-8-2018, .../31-7-2018 και .../18-5-2018 αποφάσεών του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Κοζάνης δέχτηκε τις προσφυγές

της προσφεύγουσας, ακύρωσε τις με αριθμό ../26-3-2007, ../26-3-2007, ../26-3-2007 και ../17-5-2007 αποφάσεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (με τις οποίες καταλογίστηκαν σε βάρος της πρόστιμα ύψους 1.500,00 €) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας και ανέπεμψε την υπόθεση στη Φορολογική Αρχή προκειμένου να κληθεί η προσφεύγουσα εταιρία να εκθέσει τις απόψεις της προ της εκδόσεως της πράξεως επιβολής προστίμου του Φ.Π.Α.. Κατόπιν των ανωτέρω και στο πλαίσιο της συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης, ο αρμόδιος για τον έλεγχο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς εξέδωσε την υπ' αρ. .../6-3-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη της διαδικασίας και να κληθεί η προσφεύγουσα να ασκήσει το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά της προηγούμενης ακρόασης και να εκθέσει τις απόψεις της προ της εκδόσεως της σχετικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α..

Στις 26/3/2019 επιδόθηκε στους εκκαθαριστές της προσφεύγουσας εταιρίας το υπ' αρ. ../21-3-2019 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και η σχετική προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα, με το υπ' αρ. πρωτ./1-4-2019 έγγραφό της, κατέθεσε τις απόψεις της στη φορολογική αρχή, η οποία τις θεώρησε αναπόδεικτες και ανυποστήρικτες και μη ικανές να μεταβάλουν τα αποτελέσματα του ελέγχου και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

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

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της... 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στην από 26/3/2019 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς μνημονεύονται τα υπ' αρ. πρωτ./...../6-4-2006,/...../12-5-2006 και/...../12-9-2006 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES), με τα οποία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Φλώρινας αντίγραφα τιμολογίων, μεταφορικών και τραπεζικών παραστατικών. Τα έγγραφα αυτά αφορούσαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) της προσφεύγουσας με επιχειρήσεις του Βελγίου, της Δανίας και της Ολλανδίας, όπως προέκυψε από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις επιχειρήσεις αυτές από τις κατά τόπους αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες.
- Κατά συνέπεια, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς ερείδεται σε επίσημα έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών της Ελλάδας και των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών της Αυστρίας και της Ολλανδίας.

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

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

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ. 53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι : *«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίοον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».*

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

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

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η μη υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων του Ν.3859/00 αποτελεί τυπική παράβαση, για την οποία η Διοίκηση δεσμεύεται ως προς την επιβολή του προστίμου, διότι σύμφωνα με 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. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου

αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

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

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στο φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση της υπ' αρ. .../2-5-2006 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της (αρχικώς ελέγχουσας αρχής) Δ.Ο.Υ. Φλώρινας (σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς) :

- Διενεργήθηκε έλεγχος στο αρχείο του τμήματος μητρώου της Δ.Ο.Υ., απ' όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε έκανε ένταξη στο καθεστώς των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), ώστε να πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις.
- Υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας μετέβησαν στις 8/5/2006 στην έδρα της προσφεύγουσας και από τον έλεγχο που διενήργησαν στα βιβλία και στοιχεία της, διαπίστωσαν ότι δεν είχε καταχωρηθεί καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή.
- Κατά τον ως άνω επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας δεν βρέθηκαν τα προϊόντα, που περιγράφονται στα παραστατικά ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ούτε υπεδείχθη άλλος χώρος αποθήκευσης.
- Με τα υπ' αρ. πρωτ./.../.../...../6-4-2006,/.../.../...../12-5-2006 και/.../.../...../12-9-2006 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών Δ/νση 14^η Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES), βεβαιώνεται ότι πραγματοποιήθηκαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές

αποκτήσεις) της προσφεύγουσας επιχείρησης με επιχειρήσεις του Βελγίου, της Δανίας και της Ολλανδίας, όπως προέκυψε από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις επιχειρήσεις αυτές από τις κατά τόπους αρμόδιες οικονομικές υπηρεσίες.

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

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή όπως παγίως νομολογείται, καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 4 ν. 2523/1997 (ΣτΕ 1160/2014, 64/2012, 361/2009, 2940/2006, 2965/2004 κ.α.) έχει δε κριθεί με την υπ' αριθ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – και έχει γίνει δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1199/2014 Εγκύκλιο –, ναι μεν, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 ν. 2523/1997, σε περίπτωση που αποδειχθεί ότι το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι **παντελώς αμέτοχο** προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι από τον νόμο προβλεπόμενες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις, οι οποίες αντιθέτως επιβάλλονται σε βάρος όσων πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή, πλην όμως κρίσιμη αποβαίνει **η έννοια του «παντελώς αμέτοχου προς τη συναλλαγή προσώπου»**. Ως τέτοιο, σύμφωνα με το Ν.Σ.Κ., θα πρέπει να νοηθεί *«όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης... »*.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα α) από την με αρ. .../2018 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κοζάνης, με την οποία διατάχθηκε στην Υπηρεσία μας να προσκομίσει στο Δικαστήριο τυχόν εκδοθέν πόρισμα των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων που παραγγέλθηκε από την Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Φλώρινας, σχετικά με τα καταγγελλόμενα κατά του με τις .../2007 και .../2007 εγκλήσεις του διαχειριστήκαι της προσφεύγουσας και β) από το με αρ. πρωτ. .../31-5-2012 έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας προς την Επιτροπή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας με τις σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την επιχείρηση του, προκειμένου η ανωτέρω επιτροπή να προβεί στις δικές της ενέργειες, προκύπτουν τα εξής : Ο,

διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησης, κατέθεσε μήνυση κατά του του, ισχυριζόμενος ότι αυτός χρησιμοποίησε τον Α.Φ.Μ. το δικό του και της προσφεύγουσας εταιρίας και έκανε αγορές από ευρωπαϊκές χώρες εν αγνοία τους. Συγκεκριμένα, ο κος ισχυρίστηκε ότι η προσφεύγουσα ίδρυσε υποκατάστημα στη επί της οδού, όπου συστεγαζόταν με καφενείο, στο οποίο σύχναζε ο, υπήκοος της ΠΓΔΜ. Κατόπιν γνωριμίας τους, ο ίδιος δέχτηκε να παραλαμβάνει τα αποστελλόμενα στο εμπορεύματα από το πεζοδρόμιο, στην επαγγελματική του διεύθυνση, έξω από το καφενείο, προς αποφυγή πρόσθετων εξόδων. Στη συνέχεια, ο, υπέκλεψε τα στοιχεία τουκαι της προσφεύγουσας επιχείρησης και τα χρησιμοποίησε για τις δικές του συναλλαγές με τις αλλοδαπές εταιρίες, τα δε εμπορεύματα συνέχιζαν να παραλαμβάνονται από τον από το πεζοδρόμιο, έξω από το καφενείο.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η προσφεύγουσα όφειλε να επικαλεστεί και να αποδείξει ότι ήταν παντελώς αμέτοχη στις υπό κρίση συναλλαγές, ήτοι ότι δεν προέβη με θετικές ενέργειες στη χορήγηση προς τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεδομένων που αφορούν στην φορολογική της ταυτότητα (ΑΦΜ, ταχυδρομική διεύθυνση κλπ.), ούτε συνήργησε ή υποβοήθησε τον υποκρυπτόμενο παραβάτη έχοντας παραδώσει σε αυτόν οικειοθελώς και προς ελευθέρα χρήση τα στοιχεία της. Αντίθετα δε, από τα ανωτέρω δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ήταν παντελώς αμέτοχη με τις υπό κρίση συναλλαγές, εφόσον αυτές διενεργούνταν στην επαγγελματική της διεύθυνση και μοιάζει απίθανο να μην υπέπεσε στην αντίληψή της κάποιο έγγραφο μεταφοράς με τα στοιχεία της επιχείρησής της. Περαιτέρω, από την έρευνα του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας στην επιχείρηση του δεν προέκυψε η μη συμμετοχή της προσφεύγουσας στις ανωτέρω συναλλαγές, καθώς ο έλεγχος δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη έρευνας από την υπηρεσία του τρόπου διενέργειας των συναλλαγών και της μη συμμετοχής της στις υπό κρίση συναλλαγές κρίνονται απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της 23/4/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

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

Η με αριθμό .../2-4-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς διαχειριστικής περιόδου 1/1/ -31/12/2003

Ποσό καταλογισμού **1.200,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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