



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604534

**Fax** : 2131604567

Καλλιθέα 9.3.18

Αριθμός απόφασης: 1669

### **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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την υπ' αριθμ. ....../2017 προδικαστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών – Τμήμα 6ο Τριμελές επί της από 20.6.2003 και με αρ. κατάθεσης ...../2003 προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της εταιρείας ..... (ΑΦΜ .....), με έδρα στον ΑΣΠΡΟΠΥΡΓΟ, κατά της υπ' αριθ. ....../7.4.2003 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθ. ....../31.3.2003 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 του ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2000, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**6.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.6.2003 και με αρ. κατάθεσης ...../2003 προσφυγής της ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../7.4.2003 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2000, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 35.850,72 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 64.360,14 €.

Με την υπ' αριθ. ....../31.3.2003 Πράξης Επιβολής Προστίμου, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2000, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 1.773,88 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησης 10.11.2000 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ του ΣΔΟΕ Περιφ/κης Δ/σης Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της αρ. ....../2000 εντολής ελέγχου και του διενεργηθέντα ελέγχου στην εν λόγω επιχείρηση στις 5.7.2000 ημέρα Τετάρτη και ώρα 15:15. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, προέκυψαν διαφορές που εντοπίστηκαν μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων. Η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου έως και Μαΐου 2000. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Επιβολής Προστίμου εδράζεται επί της από 31.3.2003 Έκθεσης Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2000.

Κατά των ανωτέρω πράξεων, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 20.6.2003 και με αρ. κατάθεσης ....../2003 προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, με την οποία αιτείται την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Με την από 5.7.2000 πρόσκληση κλήθηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και στοιχεία. Όμως η προσφεύγουσα τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας και συνεπώς ο έλεγχος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις διενεργείται μόνο στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και όχι στη Δ.Ο.Υ..
2. Δεν είναι αληθές ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε στις 5.7.2000 ημέρα Τετάρτη και ώρα 15:15 όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι κλήθηκε με πρόσκληση να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και στοιχεία.
3. Έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
4. Κακώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 καθώς με την υπ' αριθ. ....../7.4.2003 Πράξης Προσδιορισμού ΦΠΑ καταλογίστηκε πρόσθετος φόρος. Σε κάθε περίπτωση η διάταξη του ν. 2523/1997 που προβλέπει το υπό κρίση πρόστιμο 40.000-400.000 δρχ, στο βαθμό που δεν προβλέπει την αυξομείωση του προστίμου αναλόγως της βαρύτητας της παράβασης, είναι αντισυνταγματική, γιατί παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 6ο Τριμελές) εξέδωσε επί της ως άνω προσφυγής την υπ' αριθμ. ....../2017 απόφαση σύμφωνα με την οποία αναπέμπει την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να τηρηθεί νομίμως η προταθείσα με το δικόγραφο της προσφυγής διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επέδωσε δια θυροκολλήσεως στον διευθύνοντα σύμβουλο της προσφεύγουσας τη με αριθμ. πρωτ. ....../19.9.17 κλήση του άρθρου 72§10 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία καλούνταν εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή τους να

προσέλθει στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου, προκειμένου να αποδεχθεί τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και η ως άνω Δ.Ο.Υ., διαβίβασε το σχετικό φάκελο στην Υπηρεσία μας για τις δικές μας ενέργειες (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ...../2.11.2017).

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ): 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον οικονομικό έφορο που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υποχρέου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο και τον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος δημόσιο ταμία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31.

2. Ο οικονομικός έφορος ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο οικονομικός έφορος προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη

φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στην οικονομική εφορία, καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του οικονομικού εφόρου και του υποχρέου στο φόρο.

5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων και του άρθρου 25 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174).

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ): «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οικονομικός έφορος εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο οικονομικός έφορος δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής.

2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο οικονομικός εφόρος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.
3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει, την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.
4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή.
5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν.1642/1986 (ΦΠΑ): «1. Τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 47 και 48 επιβάλλονται με ιδιαίτερη πράξη του αρμόδιου οικονομικού εφόρου. 2. Οι διατάξεις των άρθρων 43, 44 και 45 εφαρμόζονται και στην περίπτωση των προστίμων.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.2523/1997: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

**Επειδή** εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 10.11.2000 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ του ΣΔΟΕ Περιφ/κης Δ/νσης Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της αρ. ....../2000 εντολής ελέγχου και κατόπιν του διενεργηθέντα ελέγχου στην εν λόγω επιχείρηση στις 5.7.2000 ημέρα Τετάρτη και ώρα 15:15, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν διαφορές που εντοπίστηκαν μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων. Η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου έως και Μαΐου 2000. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την από 31.3.2003 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2000.

**Επειδή** στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα προσφυγή πράξης. Μνημονεύεται, δε, σε αυτήν ότι οι διαφορές μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων και των υποβληθεισών δηλώσεων προέκυπταν βάσει των πινάκων στοιχείων περιοδικών δηλώσεων, που είχαν συναφθεί ως αναπόσπαστο τμήμα της εν λόγω έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή** σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση ελέγχου ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στην εν λόγω επιχείρηση στις 5.7.2000 ημέρα Τετάρτη και ώρα 15:15. Σύμφωνα, δε, με την από 2.10.2000 έκθεση του ιδίου ελέγχου που διενεργήθηκε για τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων

ΚΒΣ, ο έλεγχος ζήτησε κατά την ανωτέρω ημέρα και ώρα να επιδειχθούν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία ενημερωμένα και εκτυπωμένα μέχρι και τις 31.12.1999. Όμως, για το χρονικό διάστημα 1.1.2000-31.5.2000 τα βιβλία δεν είχαν ενημερωθεί αν και υπήρχαν εγγραφές για καταχώριση (κατά παράβαση των διατάξεων του ΚΒΣ), λόγω του οποίου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η αρ. ....../2000 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στις 13.7.2000 και ο έλεγχος θεώρησε τα βιβλία ενημερωμένα και εκτυπωμένα μέχρι τις 31.5.2000.

**Επειδή** ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες ανωτέρω διατάξεις. Περαιτέρω, δε, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

**Επειδή**, με την υπ' αριθ. ....../31.3.2003 Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, χρήσης 2000, επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

**Επειδή**, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στοχεύοντας, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, από μόνες τους, οι ανωτέρω διατάξεις επιβολής προστίμων, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, 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 από 20.6.2003 και με αρ. κατάθεσης ....../2003 προσφυγής – αίτησης διοικητικής επίλυσης διαφοράς (συμβιβασμού) της .... (ΑΦΜ .....), και τη διαβίβαση της

υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ....../2017 απόφασή του.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**