



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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 03.02.2016

Αριθμός απόφασης: 85

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 28.01.2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αρ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 254.920,00 €, λόγω λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές και πρόστιμο ποσού 800,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου από αγορά αγαθών (Τ.-Δ.Α.) < 1.200,00 € για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της καθαρής αξίας εξακοσίων ευρώ (600,00 €), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Τα αναφερόμενα στην πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. είναι αβάσιμα, σε καμία περίπτωση δεν καταδεικνύουν την εκ μέρους της προσφεύγουσας τέλεση παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας, τα συγκεκριμένα παραστατικά και όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, ήτοι Φορτωτικές, Αποδείξεις Πληρωμών, Αποκόμματα Επιταγών, Τραπεζικά Εμβάσματα κ.λ.π. είναι τεκμήρια πραγματικών εμπορικών συναλλαγών.

2) Η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας από την ελέγχουσα Φορολογική Αρχή είναι καταφανώς πλημμελέστατη και προδήλως ατεκμηρίωτη, μεταθέτουσα ουσιαστικά στην επιχείρησή της το βάρος της απόδειξης ότι δεν είναι παραβάτης ως λήπτης πλαστών και φορέας εικονικών συναλλαγών.

3) Η Έκθεση Ελέγχου είναι σε πολλά σημεία της αόριστη και σύμφωνα με τη σχετική νομολογιακή άποψη (βλ. ΣτΕ 565/08, 2054/1995), η αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, γεγονός που καθιστά την πράξη της φορολογικής αρχής νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα.

4) Σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 οι πράξεις ή οι παραλείψεις που τυχόν διαπιστώνονται λόγω λήψεως εικονικών στοιχείων πρέπει να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Τέτοια περιστατικά, δηλαδή ούτε σημαντική επιρροή των οικονομικών μεγεθών των βιβλίων της, ούτε καν οιαδήποτε αναφορά σε πρόθεσή της για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ουδόλως διαπιστώθηκαν σε βάρος της και κατά συνέπεια ουδόλως αναφέρεται κάτι τέτοιο στην προσβαλλόμενη Απόφαση.

5) Μη επικύρωση έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε από την ελέγχουσα Δ.Ο.Υ..

6) Δεν έλαβε ουδέποτε γνωστοποίηση του αποτελέσματος της έκθεσης ελέγχου.

7) Δεν εφαρμόστηκε η πρόσκληση του άρθρου 4 του ν. 3610/2007.

8) Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία φέρουν κάθε νομιμότητα για την επιχείρησή της και δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από κανένα, μηδέ εξαιρουμένου και του Ελέγχου, αλλά και εκ της φύσης των, ουδέποτε θα μπορούσαν να δημιουργήσουν υπόνοιες εικονικότητας.

9) Παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου, της αναλογικότητας του φόρου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

10) Παραβιάζεται η αρχή της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.

11) Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους, για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με τον νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού.

12) Η έκθεση επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξεως είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

13) Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι υπάρχει εκ μέρους της ανυπαίτια φορολογική παράβαση, αυτή δεν καθιστά αυτοδικαίως τα στοιχεία της αναξιώσιστα. Τόσο η Έκθεση Ελέγχου όσο και η προσβαλλόμενη πράξη, δεν αιτιολογεί τον λόγο για τον οποίο δεν έλαβε υπ' όψιν του ο υποτιθέμενος έλεγχος τα νόμιμα και επίσημα, Βιβλία και Στοιχεία της και αφού κρίνονταν αυτά ως ανακριβή, τότε με εξωλογιστικό προσδιορισμό θα μπορούσε να προβεί σε επιβολή προστίμων, γεγονός που δεν μνημονεύεται στην Έκθεση Ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα τη διαχειριστική περίοδο 2011 ζήτησε και έλαβε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία από αγορά αγαθών, (Τ.Π. ή Τ.Δ.-Α.) για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 127.460,00 € πλέον Φ.Π.Α. 29.315,00 € , από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.

Επειδή, η προσφεύγουσα τη διαχειριστική περίοδο 2011 ζήτησε και έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο από αγορά αγαθών, (Τ.Π. ή Τ.Δ.-Α.) αξίας < 1.200,00 € , για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 138,00 € , από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ, ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ:

α) από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 πελατών – προμηθευτών των ετών 2009, 2010, 2011 και 2012 στις οποίες δηλώθηκε ο του από δηλώσεις τρίτων ως πελάτης και ως προμηθευτής, προέκυψαν ανά χρήση τα εξής:

ΧΡΗΣΗ 2009	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
ΠΕΛΑΤΗΣ	2	5.000,00 €
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	51	431.080,00 €

ΧΡΗΣΗ 2010	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
ΠΕΛΑΤΗΣ	5	15.546,22 €
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	48	412.501,39 €

ΧΡΗΣΗ 2011	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
ΠΕΛΑΤΗΣ	0	0,00 €
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	56	273.216,00 €

ΧΡΗΣΗ 2012	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ
ΠΕΛΑΤΗΣ	1	4.000,00 €
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	15	91.790,00 €

β) από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης «.....» αλλά και από τους ελέγχους και την έρευνα που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ, ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ προκύπτει ότι

δεν βρέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς από τα οποία να προκύπτει ότι η (εκδότρια) επιχείρηση διέθετε τα αποθέματα για να πραγματοποιήσει τις ανωτέρω πωλήσεις εμπορευμάτων προς την επιχείρηση της «.....»,

γ) η (εκδότρια) επιχείρηση «.....» δεν λειτούργησε ποτέ στην έδρα της με την έννοια της άσκησης συναλλακτικής δραστηριότητας. Ο χώρος που ενοικιάστηκε και δηλώθηκε ως έδρα – επαγγελματική εγκατάσταση δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ σύμφωνα με την κατάσταση του και σχετικών πληροφοριών των κατοίκων του,

δ) η (εκδότρια) επιχείρηση «.....» δεν καταχώρησε τα εκδοθέντα προς την επιχείρηση της «.....» φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της και δεν υπέβαλε ή υπέβαλλε ανακριβώς τις σχετικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. ,

ε) η του ανταποκρινόμενη στην με αριθμό Κλήση προς Ακρόαση, κατέθεσε το από έγγραφο υπόμνημά της το οποίο κρίνεται αβάσιμο και αόριστο διότι δεν παρέχει διευκρινήσεις (τόπος πραγματοποίησης των συναλλαγών, είδος αγορασμένων εμπορευμάτων, μέσα μεταφοράς, τρόπος εξόφλησης) για τις εμπορικές συναλλαγές της με την επιχείρηση του του,

στ) για τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π. ή Τ.Δ.-Α.) με αριθ. που βρέθηκαν καταχωρημένα στα λογιστικά βιβλία της, έκδοσης της επιχείρησης «.....» και που η συνολική αξία του καθενός είναι πάνω από 3.000,00 €, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η εξόφλησή τους έγινε σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπου ορίζεται ότι από 01-06-2010 για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, ισχύουν τα εξής: Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου,

ζ) ο στην 2η εξέτασή του χωρίς όρκο που έγινε στις ερωτώμενος για τις ανωτέρω εμπορικές συναλλαγές με την επιχείρηση της, κατέθεσε κατά λέξη «Δεν πούλησα ποτέ εμπορεύματα στην Της έδωσα κάποιες φορές λευκά τιμολόγια και έγραφε εκείνη ότι ήθελε. Για τα τιμολόγια αυτά μου έδινε λεφτά. Της τα πούλησα λευκά για μικροποσά. ...»

η) σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., **κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.** Η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» έχει συμπεριλάβει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών των ετών 2010, 2011 και 2012 όπως άλλωστε όφειλε να πράξει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ. Τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων στηρίζονται στις καταχωρήσεις των επίσημων φορολογικών στοιχείων που εκδίδει και λαμβάνει κάθε επιχείρηση στα θεωρημένα βιβλία που τηρούνται από αυτήν. Τόσο η εκδότρια επιχείρηση «.....», όσο και η λήπτρια επιχείρηση «.....» δεν προσκόμισαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθιστώντας αδύνατο τον έλεγχο.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων της απόφασης 506/2012 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των

φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο και δέκατο τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992, που αναφέρει η προσφεύγουσα, αφορά το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και ειδικότερα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, ενώ από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ δεν προκύπτει ότι κρίθηκαν τα βιβλία της επιχείρησης ανεπαρκή ή ανακριβή και άρα απαιτείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της, καθόσον το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, αλλά αφορά στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. Εν προκειμένω έχουμε μόνο την σύνταξη έκθεσης Κ.Β.Σ., όσον αφορά τον καταλογισμό των παραβάσεων, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α άρθρο, πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 4321/2015 ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ: ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη κατά τα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογούν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ.Ο.Ε., φύλλα ελέγχου.»

Επειδή, με την §3 του άρθρου 25 Ν.4321/2015 προστίθενται δύο νέα εδάφια στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του ν. 3296/ 2004 (Α' 253), τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, **θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου**, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170) **«Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ιδίου ως άνω νόμου.**

Οι υπάλληλοι της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους δύνανται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε στις 07.08.2015 από τη Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 του Ν. 4321/2015.

Επειδή, από το ΣΔΟΕ, που διενήργησε τον έλεγχο ΚΒΣ για την προσφεύγουσα, τηρήθηκε η προβλεπόμενη ανωτέρω διαδικασία της κοινοποίησης της κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, ήτοι απεστάλη με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του ΣΔΟΕ προς το Αστυνομικό Τμήμα Φλώρινας το με αριθμ. Υ.Σ.Ε. και την με αριθμ. κλήση προς ακρόαση για να τα επιδώσει στην Το Αστυνομικό Τμήμα Φλώρινας με το με αριθμ. έγγραφό του, επέστρεψε στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ το αποδεικτικό επίδοσης του με αριθμ. Υ.Σ.Ε. και της κλήσης προς ακρόασης, τα οποία επιδόθηκαν νόμιμα στη σύνοικο ενήλικη πεθερά της κυρία, η προσφεύγουσα δε, με το αριθμ. έγγραφο υπόμνημά της εξέφρασε τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και εν προκειμένω καλύφθηκε η ανωτέρω τιθέμενη από την § 3 του άρθρου 25 ν. 4321/2015 προϋπόθεση, νομίμως η Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ εξέδωσε πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., εφόσον καλύφθηκε η κατά τον νόμο υποχρέωση της Διοίκησης για παροχή δικαιώματος έκφρασης απόψεων του φορολογουμένου.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 3 περ. α' του ν. 4002/2011 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 (Α' 258) καταργούνται από 1ης Σεπτεμβρίου 2011.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1198/21.09.2011 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4002/2011 καταργούνται από 1^{ης} Σεπτεμβρίου 2011 οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 3610/2007, δηλαδή από την ως άνω ημερομηνία δεν θα επιδίδεται πλέον στους φορολογούμενους, στους οποίους διενεργείται τακτικός ή προσωρινός φορολογικός έλεγχος, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ν. 3610/2007 πρόσκληση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο και ενδέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. εκδόθηκε σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 και 9 του ν. 2523/1997.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών

επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, τηρήθηκε πλήρως το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ, ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΚΑΙ ΒΟΡΕΙΩΝ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ με την αριθμό κλήση προς ακρόαση προς την στην οποία ανταποκρίθηκε με το από έγγραφο υπόμνημά της.

Ως προς τον δωδέκατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση επίδοσης η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. επιδόθηκε νόμιμα στον σύνοικο σύζυγό της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15.07.2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Ηπείρου, Δυτικής Μακεδονίας & Βόρειων Ιονίων Νήσων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της του
ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 2011

Διαχειριστική περίοδος 2011	
Πρόστιμο	254.920,00€
Πρόστιμο	800,00€
Συνολικό Πρόστιμο	255.720,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΥΡΙΔΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

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