



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 01/04/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 320

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του με Α.Φ.Μ..... κατά της **υπ. αριθ.....2015** προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2008 [διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008] .

4. Τη με αριθμό2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., για την χρήση 2008 [διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008] .

5. Την με ημερομηνία2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την **υπ. αριθ.2015** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου 87.723,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 .

Το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 επιβλήθηκε μετά τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό2014 εντολής μερικού ελέγχου στις χρήσεις 2003-2008,

από τον οποίο διαπιστώθηκε στην χρήση 2008 η λήψη και καταχώρηση δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 153.900,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 29.241,00 ευρώ, έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 18 παρ.2 και 9 του ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας συνοπτικά τους ακόλουθους λόγους:

1. προς τεκμηρίωση της μη εικονικότητας των κρινόμενων συναλλαγών :

(α) κατά τις συναλλαγές του με την επιχείρηση το τιμολόγιο πώλησης εκδίδονταν κατά τον χρόνο εξόφλησης του και όχι κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης της λήψης των υλικών- προϊόντων.

β) ότι δεν έγινε από το ΣΔΟΕ επιμελής και πλήρης καταμέτρηση των υλικών –προϊόντων.

γ) εκ παραδρομής και από λανθασμένη αντίληψη κατά την απολογία του στο ΣΔΟΕ την 03-04-2013 ανέφερε ότι τα (7) επτά από τα 14 δέκα τέσσερα τιμολόγια της χρήσης 2008, ήταν εικονικά

δ) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος για την απόδειξη της εικονικότητας

2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παρ. 1 εδαφ. δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.), ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, το οποίο εν προκειμένω έχει την μορφή διοικητικής κύρωσης.

3. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του Ν.4174/2013 σχετικά με τις προϋποθέσεις και την διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον οι περιορισμοί του δικαιώματος κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής συνιστά ανεπίτρεπτο συνταγματικά περιορισμό που οδηγεί στο αποκλεισμό του δικαιώματος πρόσβασης στο Δικαστήριο.

α) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο ως προς την μη εικονικότητα των κρινόμενων συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «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, αναφερόμενοι 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 τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης, ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών). β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση του, γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματιών εγκαταστάσεων του.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 5 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται : α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού.....β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό..... γ) ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση" δ) Η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής.... ε) ο σκοπός της διακίνησης, στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για το προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 14 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Ο επιτηδευματίας μπορεί να συγχωνεύει ή συνενώνει οποιονδήποτε βιβλίο ή βιβλία, στοιχείο ή στοιχεία, βιβλία και στοιχείο ή βιβλία και στοιχεία σε άλλο, με την προϋπόθεση ότι από το βιβλίο ή το στοιχείο που προκύπτει από τη συγχώνευση ή τη συνένωση παρέχονται τουλάχιστον τα δεδομένα των συγχωνευομένων ή συνενωμένων βιβλίων ή στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής

κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 εδάφιο 2 του ΠΔ 186/92: «Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι κατά τις συναλλαγές της με την επιχείρηση το τιμολόγιο πώλησης εκδίδονταν κατά τον χρόνο εξόφλησης του **δεν ευσταθεί** μιας και σύμφωνα με τα άρθρο 11 παρ. 1, 12 παρ. 14 και 19 παρ.4 του ΚΒΣ το Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής εκδίδεται κατά την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, και αναγράφεται σε αυτό η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, η ημερομηνία έκδοσης του, ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, ο σκοπός της διακίνησης, το είδος και η μονάδα μέτρησης τα οποία τόσο η εκδότρια επιχείρηση η οποία είναι ΑΕ και έχει οργανωμένο λογιστήριο ,όσο και η λήπτρια επιχείρηση οι οποίες ασκούν εμπορική δραστηριότητα πριν το 1993 το γνωρίζουν.

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι δεν έγινε από το ΣΔΟΕ επιμελής και πλήρης καταμέτρηση των υλικών –προϊόντων όπως και όπου τα υπέδειξε, **δεν ευσταθεί** μιας και στην από2014 σχετική έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρονται: «Από την αντιπαραβολή δηλαδή των εκδοθέντων στοιχείων και της καταμέτρησης που διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης, σχετικό και το πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης της2013, προκύπτουν οι εξής διαφορές ποσοτήτων ανά είδος Προκύπτει δηλαδή μια συνολική διαφορά 1.305 τεμαχίων πύργων σκαλωσιάς. Σε ότι δε αφορά την υπ' αριθμ. πρωτ.2013 υπεύθυνη δήλωση στην οποία ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται ότι διαθέτει σε οικόπεδο ιδιοκτησίας του συνεργάτη του άλλες 400 σκαλωσιές 1,20 μέτρου και 200 σκαλωσιές 2,20-2,00 μέτρα αναφέρουμε ότι ο ισχυρισμός του δεν αποδεικνύεται για τους εξής λόγους. α) δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία διακίνησης που να αποδεικνύουν μεταφορά των παγίων-πύργων σκαλωσιάς από την έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης προς τη διεύθυνση που αναφέρει ο ελεγχόμενος β) η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαθέτει άλλη εγκατάσταση γ) δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό που να αποδεικνύει την αποθήκευση των παγίων σε άλλο χώρο δ) κατά την ημέρα της καταμέτρησης δεν βρισκόταν κάποιο έργο της επιχείρησης σε εξέλιξη..»

Επειδή , η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ένα μεγάλο τμήμα υλικών - προϊόντων είχε κλαπεί το 2008 από εργοτάξιο που είχε εγκαταστήσει στην(στη γέφυρα δίπλα στο γήπεδο του για την κατασκευή της ως υπεργολάβος της εταιρείας) **δίχως** όμως να προσκομίσει για αυτό κάποιο αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή , αν και ζητήθηκε δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο σύμβαση κάποιου μεγάλου έργου που να δικαιολογεί την αναγκαιότητα και την συχνότητα των αγορών που πραγματοποιήθηκαν ειδικά για την χρήση 2008 συνολικής αξίας 240.261,00€. Δηλαδή η επιχείρηση για την χρήση 2008 παρουσιάζει δυσανάλογες αγορές πύργων σκαλωσιάς σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις, και αναλογιζόμενοι ότι κατά την χρήση 2004 που είχε αναλάβει το μεγάλο έργο των ολυμπιακών προπονητηρίων είχε προχωρήσει σε αγορές σκαλωσιών συνολικής αξίας 12.980,00€ ενώ την χρήση 2006 που είχε αναλάβει την κατασκευή του μουσείου είχε προβεί σε αγορές σκαλωσιών συνολικής αξίας 84.561,40€.

Επειδή , δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο και δεν προέκυψε κάποιο στοιχείο από όπου να προκύπτει η καταστροφή, ή η πώληση ή η επιστροφή σκαλωσιών, ώστε να δικαιολογηθεί η προκύπτουσα διαφορά ποσότητας καθώς και ο τρόπος εξόφλησης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή ,ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εκ παραδρομής και από λανθασμένη αντίληψη κατά την απολογία του στο ΣΔΟΕ την2013 ανέφερε ότι τα (7) επτά από τα 14 δέκα τέσσερα τιμολόγια της χρήσης 2008, ήταν εικονικά δεν αφορά την επίδικη πράξη της χρήσης 2007 αλλά την χρήση 2008, συνεπώς αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή , η προσφεύγουσα την2013 κατέθεσε, ενώπιων των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. α) και β), ότι οι συναλλαγές και τα φορολογικά στοιχεία1) TIM ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 13.090,00€ 2) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ.....2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 13.923,00 3)TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 14.994,00 4) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 14.280,00 5)TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 14.280,00 6) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' συνολικής αξίας 13.804,00 **είναι εικονικά στο σύνολο τους, καθότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν, ενώ** για τις συναλλαγές που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία 1) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 2) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 σειρά Α' 3) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No.....2008 σειρά Α' 4)TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' 5) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' 6) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' και 7) TIM. ΠΩΛ.-ΔΑ No2008 σειρά Α' **κατέθεσε** ότι οι συναλλαγές ναι μεν πραγματοποιήθηκαν αλλά ότι ο πραγματικός χρόνος συναλλαγής ήταν το έτος 2006 και όχι το 2008, **δηλώνοντας έμμεσα την εικονικότητα τους μιας και πρόκειται για φορολογικά στοιχεία** Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής (συνενωμένα), **τα οποία αναφέρονται σε διακίνηση.**

β) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο ως προς την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 παρ. 1 εδαφ. δ' του Συντάγματος) και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.), ως προς το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, ο οποίος εν προκειμένω έχει την μορφή διοικητικής κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/1997) ορίζεται ότι: «1. Στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχτεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/86 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

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 οποίο 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 απόμους 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, με τον Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σ' αυτήν. Η Φορολογική Αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής, δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, διά του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, το προβλεπόμενο από το άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 πρόστιμο
- Το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων) ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των

μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

γ) Όσον αφορά τον προβαλλόμενο λόγο ως προς την Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του Ν.4174/2013 σχετικά με τις προϋποθέσεις και την διαδικασία ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.1 του Ν. 4174/2013** «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.3 του Ν. 4174/2013** «Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις εκατό (50%)....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.4 του Ν. 4174/2013** «Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο 3. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της στον υπόχρεο, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο...»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013 το υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές από 1.8.2013 και μετά και θεσπίσθηκε για να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και να λειτουργήσει ως στάδιο προέλεγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων..

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 και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 04-11-2015 «Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α του άρθρου 6 του Ν.2523/1997», επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από.....2015 και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....» και Α.Φ.Μ.:....., και την **επικύρωση της υπ. αριθ. υπ. αριθ.2015** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό προστίμου 87.723,00 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)], 87.723,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).