



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604-563
ΦΑΞ : 2131604-566

Καλλιθέα

20.12.2016

Αριθμός απόφασης: 4443

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 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».

γ. 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».

δ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ....., κατοίκου, κατά της με αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του κ. προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και της υπ' αριθμ. έκθεσης ελέγχου της ίδιας ΔΟΥ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 83.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015.

5. Την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 83.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015.

6. Τις απόψεις της Υπηρεσίας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 83.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με την εφαρμογή διατάξεων των ν. 4308/2014 και 4174/2013 .

Η διαπίστωση των παραβάσεων προέκυψε κατόπιν της από Έκθεσης Ελέγχου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ μετά από την εντολή ελέγχου για μερικό έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντα κατόπιν του με αρ.πρωτ..... εγγράφου (Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου -επεξεργασίας) του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ (αρ.πρωτ. εισερχ.....).

Συγκεκριμένα στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Ελέγχου της ΔΟΥ Ηλιούπολης (σελ. 2-4) αναφέρονται αναλυτικά τα ευρήματα του ελέγχου.

Ο έλεγχος κατόπιν εφαρμογής διατάξεων των ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π) και 4174/2013 που ακολούθησε διαπίστωσε την :

Μη έκδοση ογδόντα τριών (83) ΑΛΠ συνολικής αξίας 646,50 €, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται σε παραπάνω πίνακα, κατά παράβαση των συν-δυσασμένων διατάξεων των άρθρων 1.1.1, 1.2.1, 12.8.1 και 13.1.1, 2 της ΠΟΛ 1003/2014. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις, από τις διατάξεις του άρθρου 54 περ.1 θ' και 54 παρ.3 (2^η υποτροπή) του Ν.4174/2013.

Κατ' επέκταση επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο ποσού 83.000,00 € για το φορολογικό έτος 2015 .

Κατά της ανωτέρω Πράξης ο προσφεύγων κατέθεσε εμπρόθεσμα την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά ακυρωθεί και εξαφανιστεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί, η προσβαλλόμενη πράξη και η υπ' αριθμ. συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου για τους εξής λόγους:

- Κατά την ημέρα αυτή πραγματοποιείτο δοκιμαστική χρήση και λειτουργία του προγράμματος - λογισμικού συστήματος παραγγελιών με τον τίτλο "ARTCASH R" της εταιρείας

Ως προς το σύστημα παραγγελιών μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή οι δοκιμές του ανωτέρω προγράμματος λογισμικού συνεχίστηκαν έως την Εν συνεχεία, δοκιμάστηκε δωρεάν δοκιμαστική έκδοση άλλου αντίστοιχου προγράμματος με το όνομα "POSEIDON".

Τελικά τον Ιούνιο του 2016, η επιχείρησή επέλεξε, προμηθεύτηκε και εγκατέστησε για τον σκοπό αυτό το πρόγραμμα "ARTCASH", δηλ. το πρόγραμμα λογισμικού που δοκιμαζόταν κατά τον χρόνο του ελέγχου.

-Οι φερόμενες ως παραβάσεις δεν διαπιστώθηκαν κατά την διάρκεια του ελέγχου αλλά η επιβολή του προστίμου στηρίζεται σε αόριστες και αυθαίρετες θεωρήσεις της αρχής που το επέβαλλε σχετικά με προγενέστερα του ελέγχου "δελτία παραγγελίας"

- Τυπικά ελαττώματα, παραβάσεις, αοριστίες και πλημμέλειες ελέγχου

- Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δεν εκδόθηκε από τον Γενικό Γραμματέα κατ' άρθρο 62 ν. 4174/2013.
- Παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης.
- Η πράξη επιβολής προστίμου δεν περιλαμβάνει καμία νόμιμη, ειδική και εμπεριστατωμένη κατά το Σύνταγμα και τους νόμους αιτιολογία.
- Ο έλεγχος διήρκεσε πέραν του εκτιμώμενου χρόνου και δη άνω του εξαμήνου και δεν

προκύπτει ότι παρατάθηκε νόμιμα με ειδική εντολή του αρμοδίου Προϊσταμένου.

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και μη νόμιμη είσοδο στο κατάστημά του

- Περαιτέρω αοριστίες και πλημμέλειες ελέγχου

- Λογισμικό παράκαμψης ή ηλεκτρονικό αποτύπωμα παραγγελίας, ούτε ευρέθηκε, ούτε διαπιστώθηκε η ύπαρξη και λειτουργία του, ούτε αναφέρεται να υπήρξε τέτοιος ειδικός έλεγχος, ο οποίος είναι απαραίτητος και επιβεβλημένος προκειμένου να διαπιστωθεί η αλήθεια και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά.
- Τα δελτία παραγγελίας αφορούν αποκλειστικά και μόνο στην εσωτερική λειτουργία των καταστημάτων και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν φορολογικά στοιχεία
- Ελλειψη κάθε νόμιμης και πραγματικής αιτιολογίας
- Για κανένα δελτίο παραγγελίας δεν διαπιστώθηκε η παρασκευή και παράδοση αγαθών χωρίς την έκδοση ΑΛΤ. Ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά σε μη φορολογικά στοιχεία.

- Παραβίαση ανωτάτου ορίου προστίμου.

- Αντισυνταγματικότητα, παραβίαση αρχής ισότητας, αρχής ίσης μεταχείρισης, αρχής αναλογικότητας και αρχής χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **αρθ.12 παρ.8 της ΠΟΛ.1003/14** ορίζεται ότι :

12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **αρθ.13 παρ.1 της ΠΟΛ.1003/14** ορίζεται ότι

13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].

13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

Επειδή με την **ΠΟΛ.1252/20-11-2015** της ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ'), μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος **17.10.2015**), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **38 παρ.2 Ν. 4308/2014** «Ο Ν. [1809/1988](#) καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του ν. [1809/1988](#) για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2015.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.6 του Ν.4337/2015** το άρθρο 10 του Ν. 1809/88 ισχύει ως έχει μέχρι 31/12/2015.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **7 Ν. 4337/2015**

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή στην παρ.54 παρ.10', 2γ και 3 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

Θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία."

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) Διακόσια (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' στ' θ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.

Επειδή οι παραβάσεις για τον προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν στις 20/08/2015 και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Ν.4337/15 εφαρμοστέες τυγχάνουν οι ως άνω διατάξεις.

Επειδή όπως προκύπτει από σύστημα TAXIS έχουν εκδοθεί εντός πενταετίας για τη ίδια παράβαση (μη έκδοση η ανακρ. έκδοση Α.Λ.Π) δύο ΑΕΠ , οι με αριθ. και

Επειδή η από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ , η οποία συνοδεύει την Πράξη και συμπληρώνει αυτήν είναι πλήρως εμπεριστατωμένη και σε κανένα σημείο της δεν προκύπτει ασάφεια ως προς τον τρόπο και τόπο του ελέγχου.

Επειδή από τον έλεγχο και τον συσχετισμό των στοιχείων διαπιστώθηκε ότι, δεν είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες ογδόντα τρείς (83) ΑΛΠ συνολικής αξίας 646,50 €, για τις εισπράξεις που διαπιστώθηκαν απο τα κατασχεμένα από τον έλεγχο δελτία παραγγελίας με την αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων τα οποία επεξεργάστηκαν με την αριθ..... Εντολή Ελέγχου και Επεξεργασίας .

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίδικα δελτία παραγγελίας ήταν δοκιμαστικά ό αριθμός όμως αυτών (83) είναι υπερβολικός για να θεωρηθούν ως δοκιμαστικά, και επιπλέον ο προσφεύγων δεν ενημέρωσε την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εγγράφως πριν τον έλεγχο, για την ύπαρξη των <<δοκιμαστικών αυτών δελτίων παραγγελιών>>.

Επειδή τα δελτία παραγγελίας δεν είναι απλά ιδιωτικά έγγραφα όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά στοιχεία που προηγούνται της έκδοσης φορολογικού στοιχείου, αριθμούνται από το σύστημα και στη

συνέχεια εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός του δελτίου παραγγελίας βάσει του οποίου εκδόθηκε.

Επειδή με την υπ. αρ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 478/2014) απόφαση, ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, εκχωρεί αρμοδιότητα υπογραφής στους Προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ, βάσει της οποίας ορθώς και νομίμως υπογράφει την επίδικη πράξη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος εξέδωσε και την υπ. αρ. εντολή ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ.2&4 Ν. 4174/2003

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων κατά την έκδοση προστίμων. Εξάλλου, ως αναφέρθηκε πιο πάνω, κοινοποιήθηκαν στον Νομ. Εκπρόσωπο οι προαναφερθείσες κλήσεις προς ακρόαση και στις οποίες η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Επειδή ορθώς λοιπόν δεν επιδόθηκε κλήση προς ακρόασή στον προσφεύγοντα διότι τα πρόστιμα για τη μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 γ του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) κυρώσεις και επιβάλλονται με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1θ του ίδιου νόμου, ανήκουν στις διαδικαστικές παραβάσεις.

Επειδή στις επιδόθηκε στον προσφεύγοντα, στην έδρα της επιχείρησης (βάσει της από έκθεσης ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε.) η υπ. αρ. **κλήση προς ακρόαση** (άρθρο 6 ν. 2690/1999) οπότε εάν ήθελε να εκφράσει τις αντιρρήσεις του για τις επίδικες παραβάσεις, ανταποκρινόμενος στην εν λόγω κλήση θα μπορούσε αλλά δεν το έπραξε.

Επειδή δεδομένου ότι δεν είναι απαραίτητη η αναγραφή της αιτιολογίας έκδοσης της ως άνω πράξης στο σώμα της και αυτή (η αιτιολογία) μπορεί να προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου που τη συμπληρώνει (πρβλ. ΣτΕ 2615/1993) εν προκειμένω δε στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά και τεκμηριωμένα οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, οι οποίες στοιχειοθετούν, την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή 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 πλαστικότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή υπάρχει πλήρης περιγραφή των πραγματικών περιστατικών και των διαπιστώσεων του ελέγχου τα οποία περιγράφονται στο σώμα της από έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ ΑΤΤΙΚΗΣ - ΑΙΓΑΙΟΥ που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης αυτής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά παράβαση των οριζόμενων στο νόμο και τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας, διήρκησε πέραν του εκτιμώμενου χρόνου και δη άνω του εξαμήνου και δεν προκύπτει ότι παρατάθηκε νόμιμα με ειδική εντολή του αρμοδίου Προϊσταμένου ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναληθής, διότι η υπ. αρ. εντολή ελέγχου με διάρκεια ελέγχου έως 30-06-2016, πήρε 1^η παράταση στις 28-06-2016 με διάρκεια ελέγχου έως **30-09-2016**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τον διενεργηθέντα προληπτικό επιτόπιο έλεγχο παραβιάστηκε ο κώδικας φορολογικής διαδικασίας και οι σχετικές με αυτόν εγκύκλιοι αφού τα όργανα ελέγχου εισήλθαν στο κατάστημα της επιχείρησης του, παρότι κατά τον έξωθεν αυτού διενεργηθέντα έλεγχο δεν διαπίστωσαν καμία παράβαση, ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναληθής αφού για την διενέργεια του ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε προηγηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής η έκδοση της υπ. αρ. εντολής και ο έλεγχος δεν περιορίζεται μόνο στον εξωτερικό χώρο μιας επιχείρησης αλλά και στον εσωτερικό χώρο, εφόσον κριθεί απαραίτητο από αυτόν. **Δεν χρειάζεται ειδική εντολή** για να εισέλθει ο έλεγχος στο εσωτερικό μιας επιχείρησης, αρκεί η επίδειξη της υπάρχουσας εντολής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος επέδειξε πλημμέλεια και αοριστία διότι δεν εξέτασε τον ηλεκτρονικό εξοπλισμό, το λογισμικό και τον τρόπο λειτουργίας αυτό με αποτέλεσμα να βγάλει αυθαίρετα συμπεράσματα ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος διότι η εντολή ελέγχου ήταν για μερικό επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 και για να εξετάσει ο έλεγχος το λογισμικό σύστημα μιας επιχείρησης, πρέπει να έχει ειδική εντολή, την οποία δεν διέθετε και ορθώς δεν προέβη στον έλεγχο αυτό.

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).

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως καταγράφεται στην από έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) καθώς και στην από έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ -ΑΙΓΑΙΟΥ με επαρκή στοιχεία, μετά από κατάσχεση και επεξεργασία αυτών, και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της μη έκδοσης ογδόντα τριών (83) ΑΛΠ, ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τουκαι την επικύρωση της υπάριθ..... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προισταμένου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Κ.Β.Σ

Πρόστιμο αρθ.54παρ.1θ, 2γ' και 3Ν.4174/2013(φορολ. έτος 2015): $83 \times 250,00 \times 4 = 83.000,00 \text{ €}$

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).