



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 2/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4070

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Του άρθρου 6 της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 7/7/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 10-5-2016 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τη χρήση 1996 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 10-5-2016 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ για τη χρήση 1996, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/5/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7/7/2016 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 τη με αριθμό/ 10-5-2016 (αριθμός καταχώρησης στο Taxis) πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 27.833,9€, βάσει της από 10/5/2016 έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμου, κατόπιν της με αριθμό/ 2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Το προσβαλλόμενο πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του τα δελτία αποστολής – τιμολόγια με αριθμό: α)...../ 5-6-1996 καθαρής αξίας 10.129.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 810.320δρχ, β)...../ 7-6-1996 καθαρής αξίας 1.895.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 151.600δρχ, γ)...../ 1-11-1996 καθαρής αξίας 3.730.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 298.400δρχ και δ)...../ 2-11-1996 καθαρής αξίας 7.957.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 636.560δρχ, τα οποία είχαν εκδοθεί από την επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ Τα εν λόγω στοιχεία κρίθηκαν πλαστά και εικονικά, ενώ η εκδότρια επιχείρηση ήταν ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο.

Για τη λήψη των συγκεκριμένων δελτίων αποστολής – τιμολογίων είχε εκδοθεί η με αριθμό/ 21-8-2008 απόφαση επιβολής προστίμου, βάσει της από 21/8/2008 έκθεσης ελέγχου, η οποία ακυρώθηκε με τη με αριθμό/ 24-12-2015 Απόφαση του, λόγω μη νόμιμης επίδοσης της με αριθμό/ 17-6-1997 έκθεσης κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Η εν λόγω Απόφαση επιδόθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ στις 15/1/2016.

Ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου για τους εξής λόγους:

1. Είχε υποβάλει στις 16/5/2016 ενδικοφανή προσφυγή κατά του με αριθμού/ 6-4-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων και της με αριθμό/ 2016 προσωρινής απόφασης επιβολής προστίμου, επί της οποίας δεν έχει εκδοθεί απόφαση της Δ.Ε.Δ..
2. Η νέα κοινοποίηση της έκθεσης κατάσχεσης δε συνιστά αφετηρία τήρησης του ουσιώδους τύπου και αν θεωρηθεί νέα κοινοποίηση το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί.
3. Δεν του επιδόθηκε αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης.
4. Δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης, αλλά σε άλλες επιχειρήσεις και, αυθαίρετα, θεωρήθηκαν εικονικά τα στοιχεία που αυτές εξέδωσαν.
5. Δεν τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης και η κλήση προς ακρόαση μετά τη με αριθμό/2008 απόφαση του δεν καλύπτει αυτή την υποχρέωση, γιατί δεν έχει ακριβή τόπο, ημέρα και ώρα προς άσκηση του δικαιώματος προς ακρόαση.
6. Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα από τη φορολογική αρχή

7. Δε διαπιστώθηκε ούτε αιτιολογήθηκε εάν ήταν δυνατός ο έλεγχος των βιβλίων της επιχείρησης στην έδρα της και μόνο εάν ήταν αδύνατος ο έλεγχος να προχωρήσει στην επιβολή προστίμου η φορολογική αρχή – δεν κλήθηκε να προσκομίσει τα βιβλία της η προσφεύγουσα επιχείρηση
8. Η λήψη και η καταχώρηση εικονικών τιμολογίων στα βιβλία της επιχείρησης είναι διαφορετικές παραβάσεις μεν, καταλογίζεται πρόστιμο μόνο για τη λήψη και όχι και για την καταχώρηση του εικονικού τιμολογίου στα βιβλία της επιχείρησης δε – ο έλεγχος θεώρησε ότι είναι δυο παραβάσεις και ότι τιμωρούνται και οι δυο, οπότε η πράξη είναι νομικά πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί
9. Η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη στερούνται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας
10. Το πρόστιμο που επιβλήθηκε είναι υπερβολικό και κατ' επέκταση αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης

Όσον αφορά στην από 16/5/2016 ενδικοφανή προσφυγή (1^{ος} λόγος)

Επειδή η με αριθμό/ 16-5-2016 ενδικοφανής προσφυγή που κατέθεσε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και η οποία δεν διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί, στρεφόταν κατά της με αριθμό/2016 προσωρινής απόφασης επιβολής προστίμου και του με αριθμό/ 6-4-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ απάντησε στον προσφεύγοντα με το με αριθμό/ 22-6-2016 έγγραφο, στο οποίο εξηγούσε ότι ενδικοφανής προσφυγή κατά της προσωρινής πράξης είναι απαράδεκτη και ενημέρωνε τον προσφεύγοντα ότι μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή κατά της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου που θα του κοινοποιηθεί.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι είχε καταθέσει στις 16/5/2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απράδεκτα προσέβαλλε τη με αριθμό/2016 προσωρινή απόφαση επιβολής προστίμου και το με αριθμό/ 6-4-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Όσον αφορά στο ότι δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης (4^{ος} λόγος)

Επειδή στην από 10/5/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) αναφέρεται ρητά ότι «*Σε έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι του ΣΔΟΕ στην επιχείρηση του ...*» (σελ.1), «*Ειδικότερα ο ελεγχόμενος έχει λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία του ...*» (σελ.2), «*έλαβε και καταχώρησε στο τηρηθέν βιβλίο Εσόδων-Εξόδων...*» (σελ.3). Η συγκεκριμένη από 10/5/2016 έκθεση ελέγχου κάνει αναφορά και στην από 21/8/2008 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΑΤΡΩΝ και την επισυναπτόμενη σε αυτήν από 30/9/2002 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή στην από 30/9/2002 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρεται ρητά ότι «*Τα αναφερόμενα τιμολόγια που φέρεται ότι εκδόθηκαν από τον Αλεξόπουλο Δ. Ανδρέα προς τον*

ελεγχόμενο έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων (σελίς 2 κ 7)...» (σελ.3), «Συνημμένα ... 6) Φωτοαντίγραφο βιβλίου εσόδων-εξόδων» (σελ.5).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013: «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.»

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης από το Σ.Δ.Ο.Ε. και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και απορρίπτεται, ενώ ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ μπορούσε να βασιστεί σε έγγραφα άλλων υπηρεσιών, όπως και έκανε στην προκειμένη περίπτωση.

Όσον αφορά στο ότι η νέα κοινοποίηση της έκθεσης κατάσχεσης δε συνιστά αφετηρία τήρησης του ουσιώδους τύπου και αν θεωρηθεί νέα κοινοποίηση το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί (2^{ος} λόγος) – δεν του επιδόθηκε η έκθεση κατάσχεσης (3^{ος} λόγος)

Επειδή η με αριθμό/ 24-12-2015 Απόφαση του ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. για να προβεί στις νόμιμες ενέργειες, σύμφωνα με το σκεπτικό της Απόφασης.

Επειδή, σε εκτέλεση της ανωτέρω Απόφασης του, πραγματοποιήθηκε επίδοση της με αριθμό/ 17-6-1997 έκθεσης κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. στις 26/3/2016 στη μητέρα και σύννοικο του προσφεύγοντα, κα, λόγω απουσίας του προσφεύγοντα, στην οικία του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και η οικεία έκθεση ελέγχου εκδόθηκαν στις 10/5/2016, ήτοι εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από την ανωτέρω διάταξη, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η Απόφαση του αναφέρει: «κρίνει, κατά πλειοψηφία, ότι η επίδοση αυτή είναι μη νόμιμη και ή ένδικη καταλογιστική πράξη τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικά πλημμελής». Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ ορθά επέδωσε εκ νέου τη με αριθμό/ 17-6-1997 έκθεση κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. στις 26/3/2016, δυνάμει της με αριθμό/ 24-12-2015 Απόφασης

του Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η εκ νέου επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης δε συνιστά αφετηρία τήρησης του ουσιώδους τύπου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στο ότι δεν τηρήθηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης (5ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την επίδοση στις 26/3/2016 της με αριθμό/ 7-6-1997 έκθεσης κατάσχεσης, σύμφωνα με την οικεία έκθεση επίδοσης, προέβη στην έκδοση της με αριθμό/2016 προσωρινής απόφασης επιβολής προστίμου και του με αριθμό/ 6-4-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων, τα οποία επέδωσε στον προσφεύγοντα στις 18/4/2016 και, κατόπιν, συνέταξε την έκθεση ελέγχου και την εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη στις 10/5/2016, τις οποίες θυροκόλλησε στην οικία του προσφεύγοντα στις 8/6/2016.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στο ότι δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών (6ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: *«9. 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, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: *«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου*

αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο εκδότης των δελτίων αποστολής – τιμολογίων με αριθμό: α)...../ 5-6-1996 καθαρής αξίας 10.129.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 810.320δρχ, β)...../ 7-6-1996 καθαρής αξίας 1.895.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 151.600δρχ, γ)...../ 1-11-1996 καθαρής αξίας 3.730.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 298.400δρχ και δ)...../ 2-11-1996 καθαρής αξίας 7.957.000δρχ πλέον Φ.Π.Α. 636.560δρχ, ήταν η επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ, ο οποίος: α) ουδέποτε λειτούργησε στη διεύθυνση που φέρεται να είχε ως έδρα, β) δεν είχε κάνει έναρξη εργασιών, γ) δεν είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, δ) το ΑΦΜ που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία ανήκει σε τρίτο πρόσωπο και όχι στην εκδότρια, ήτοι στην, εργάτρια, ε) δεν είχε υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α.. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο. Επιπλέον, τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά, καθώς δεν έχουν καταχωρηθεί στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ.

Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στο ότι δεν διαπιστώθηκε ούτε αιτιολογήθηκε εάν ήταν δυνατός ο έλεγχος των βιβλίων της επιχείρησης στην έδρα της (7ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Δικαιώματα του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας.» του ΠΔ186/1992, όπως ίσχυε το έτος που διενεργήθηκε η κατάσχεση:

«3. Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου.

4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα.

Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που διενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία.

Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, το Σ.Δ.Ο.Ε. διενήργησε κατάσχεση των πλαστών και εικονικών στοιχείων εκδόσεως του «.....» με ΑΦΜ και έλεγχο των βιβλίων του προσφεύγοντα. Βάσει αυτών συνέταξε την από 30/9/2002 έκθεση ελέγχου, στην οποία βασίστηκε η από 10/5/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αιτιολογήθηκε εάν ήταν δυνατός ο έλεγχος των βιβλίων του και στην έδρα του προβάλλεται αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Όσον αφορά στο ότι η λήψη και καταχώρηση των τιμολογίων αποτελούν ξεχωριστές παραβάσεις και ο έλεγχος λανθασμένα θεώρησε ότι τιμωρούνται και οι δυο (8ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη με αριθμό/ 10-5-2016 πράξη επιβολής προστίμου στηρίζεται στην προαναφερθείσα διάταξη και επιβάλει πρόστιμο ποσού 27.833,9€ (69.584,74€ X 40%) για τη λήψη εικονικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.711.000δρχ (69.584,74€). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος θεώρησε εσφαλμένα ότι τιμωρούνται ως ξεχωριστές παραβάσεις η λήψη και η καταχώρηση εικονικών τιμολογίων στα βιβλία της επιχείρησης δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στο ότι η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη στερούνται ειδικής και εμπειρισματομένης αιτιολογίας (9ος λόγος)

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση,

που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), και οι εκθέσεις ελέγχου, στις οποίες βασίζεται και οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της, αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση και στην από 10/5/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα, λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης και της από 10/5/2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ δεν είναι αόριστη και ανεπαρκής.

Όσον αφορά στο ότι το πρόστιμο που επιβλήθηκε είναι υπερβολικό και κατ' επέκταση αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης (10ος λόγος)

Επειδή το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που σαφώς ορίζουν το ύψος του προστίμου συναρτήσει της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο 40% της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, 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 και της χρηστής διοίκησης δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 7-7-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Πρόστιμο για τη χρήση 1996: 27.833,9€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.2717/1999).