



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφασης : 1386/15-11-2016

Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313-333245

Αριθ. fax: 2313333258

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 πδ 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.**2016** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, και του υπ' αριθμ./10-05-2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ.**2016** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, και το υπ' αριθμ.**2016** Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ** 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 με αριθμό-**2016** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ποσό 2.911,00 ευρώ για λήψη και καταχώριση δύο (2) εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 29.110,00 ευρώ, ενώ με το με αριθμό**2016** Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκε διαφορά ποσού 26.962,68 ευρώ, με την δυνατότητα υπαγωγής σε περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 της ανωτέρω παράβασης .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ.2016 πράξης επιβολής προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, και του υπ' αριθμ.2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας Αρχής , αοριστία της επίμαχης έκθεσης ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές.
- 2) Μη ορθή η κρίση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια εταιρεία είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο.
- 3) Τυπικές ελλείψεις στην έκθεση ελέγχου η οποία δεν φέρει αριθμό έκδοσης και αριθμό πρωτοκόλλου
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στη περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία κατά των επιβληθέντων συνολικά φόρων και προστίμων ποσού 29.873,68 ευρώ.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «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 νομικό 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§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, 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 ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...”.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣΤΕ** αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.

Επειδή, 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 κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015,
«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

...ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. **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 Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2ββ' του Ν.4174/2013 ορίζονταν ότι: «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 48 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ-287 Α/31-12-13) **διαγράφηκε** το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παραπάνω υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ήτοι «Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 5 περίπτωση β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010 « Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη

κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα, θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από την Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπόψιν της την από-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η εκδότρια των επίμαχων εικονικών τιμολογίων επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της, στο Μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ., από το έτος 2004 μέχρι την 24-7-2013 (ημερομηνία σύνταξης έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ), η παραπάνω εταιρεία δε βρέθηκε. Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου που υπογράφηκε την 29-11-1999 ήταν μεταξύ της εταιρίας (ιδιοκτήτρια) και του, ο οποίος την 01-03-2002 το υπομίσθωσε στην Α.Ε. Το ακίνητο αυτό, το οποίο εμφανίζεται ως έδρα της Α.Ε. είναι εγκαταλειμμένο. Η τότε ιδιοκτήτρια εταιρία με ΑΦΜ, έχει πτωχεύσει από τον Αύγουστο 2000, και το ακίνητο εκπλειστηριάσθηκε.

2. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στην έδρα.

3. Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει επί του παρόντος την επίβλεψη της Α.Ε.

4. Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών μόνον για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2001 έως και 2010.

5. Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της Α.Ε. και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους.

6. Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η Α.Ε. **είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.**

7. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την Α.Ε. σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.

8. Από προσεκτικό έλεγχο των εταιριών που υπέβαλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και δήλωσαν την Α.Ε. **σαν πελάτη προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, κούριερ, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης ή οικιακής.**

9. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2009 και έπειτα.

10. Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.
11. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας ΔΟΥ
12. Δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές.

Επειδή, από την αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προμηθεύτηκε τα αναγραφόμενα εμπορεύματα των υπό κρίση τιμολογίων της Α.Ε., τα οποία βρέθηκαν τοποθετημένα στους χώρους της ξενοδοχειακής μονάδας .

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τη με αρ.-2016 πράξης επιβολής προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης , **επιβλήθηκε το προβλεπόμενο** από τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 3 του αρ. 7 του Ν.4337/2015, πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας, για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με την έκδοση του υπ' αριθμ.-2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, δεν καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την μη αποδοχή του το προσδιορισθέν ποσό των 26.962,68 ευρώ, όπως αυτή ισχυρίζεται, αλλά της δόθηκε η δυνατότητα (όπως προβλέπεται από τις παραπάνω διατάξεις) υπαγωγής σε περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 της ανωτέρω παράβασης, με την αποδοχή καταβολής του ανωτέρω ποσού.

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«1. 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. ...8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του

αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας». Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1002/14 “Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013”: 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του [Ν. 4174/2013](#)) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή ο Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 αυτού, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή το άρθρο 28 στην παράγραφο 2 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «...η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση το υπ' αριθμ.2016 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης της Πολ. 1019/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει δηλαδή τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Βάσει όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς απόδειξης, αοριστίας της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων, μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου, καθώς και περί μη ορθής κρίσης της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια εταιρεία είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο, περί τυπικών ελλείψεων των συμπροσβαλλομένων πράξεων, και της επίμαχης έκθεσης ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά

οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, σύμφωνα με παρ. 1 της Πολ. 1019/28-01-2011 ορίζεται ότι: «Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α. Την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του επιτηδευματία Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία έκδοσης του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος που έγινε αποδεκτό. β. Την αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του επιτηδευματία για κάθε οικονομικό έτος για το οποίο το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό και τον κωδικό αυτής. γ. Τα οικονομικά έτη για τα οποία το αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό. δ. Τη νομική μορφή του επιτηδευματία και την κατηγορία βιβλίων του Κ.Β.Σ. ε. Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα . στ. Την τυχόν αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου. ζ. Το συντελεστή του φόρου περαίωσης. η. Το ποσό του φόρου περαίωσης κατά οικονομικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του ανωτέρω νόμου. θ. Το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει κατά έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου. ι. Το σύνολο της οφειλής κατά οικονομικό έτος, το ποσό της συνολικής οφειλής για όλα τα οικονομικά έτη, τα αντίστοιχα ποσά βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος που έγινε αποδεκτό, καθώς και τις τυχόν προκύπτουσες αντίστοιχα διαφορές οφειλών και το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής. ια. Τις τυχόν προκύπτουσες διαφορές από το συμψηφισμό των αναλογούντων σε κάθε οικονομικό έτος καταβληθέντων ποσών με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, με το σύνολο της οφειλής για το ίδιο οικονομικό έτος βάσει του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και το συνολικό ποσό των ως άνω διαφορών. ιβ. Το είκοσι τοις εκατό (20%) του συνολικού ποσού διαφορών κατά την προηγούμενη περίπτωση ια', το οποίο

δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ως άνω συνολικό ποσό διαφορών είναι κατώτερο από το ποσό αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με παρ. 2 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.
- β. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.
- γ. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.
- δ. Το ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.
- ε. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- στ. Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.
- ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.
- η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.
- θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.
- ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της..»

Επειδή, όπως διαπιστώνεται από τα παραπάνω τόσο η με αρ.2016 πράξη επιβολής προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 όσο και το με αριθμό2016 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως της Πολ. 1019/2011 καθώς και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.αναγράφουν αντίστοιχα τα προβλεπόμενα των διατάξεων του άρθρου 37 του Ν.4174/2013, της παρ. 1 της Πολ. 1019/28-01-2011, καθώς επίσης και της παρ. 2 του Π.Δ. 16/1989 , ενώ δεν προβλέπεται όπως προκύπτει από τα ανωτέρω υποχρέωση αναγραφής αριθμού έκδοσης και πρωτοκόλλου στις εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί τυπικών ελλείψεων των συμπροσβαλλομένων πράξεων, και της επίμαχης έκθεσης ελέγχου, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

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 δικασθῇ 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 ατόμου 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, 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, αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντα, περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, με την επιβολή του επίδικου προστίμου, είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος, διότι στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/199, του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και του Ν.4337/2015.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, θεσπίστηκαν αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της κατάργησης των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 στην επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. , στις οποίες το πρόστιμο καθορίζεται 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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ **α)** Για την διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, διά του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, το προβλεπόμενο από το άρθρο 7 παρ. 3 ε' του Ν.4337/2015 πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του εικονικού στοιχείου ήτοι 29.110,00 ευρώ χ 10% = **2.911,00 ευρώ**, το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προδήλως

ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

➤ **β)** όσον αφορά το ποσό των 26.962,68 ευρώ του υπ' αριθμ.2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης της Πολ. 1019/2011, **αυτό δεν αφορά καταλογισθέν ποσό**, αλλά είναι ποσό που **προσδιορίστηκε** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρο 9 του Ν.3888/2010, **με δυνατότητα αποδοχής του**, προκειμένου αυτή να υπαχθεί σε περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 για την επίδικη παράβαση, και το οποίο η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση :

διαχειριστική περίοδος (01/01/2008– 31/12/2008)]

Η με αριθμό2016 πράξη επιβολής προστίμου , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **2.911,00€**

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

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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