



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 17/06/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2208**

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθμ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο, οδός

....., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./16-02-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./16-02-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./16-02-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 20.330,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της **δύο (2) εικονικών** φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 50,825,00 €, από την επιχείρηση, με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρ. 2 παρ.1, άρθρ.12 παρ.1, άρθρ. 18 παρ.2 και 9 και άρθρ. 30 παρ. 4γ' του ΠΔ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 9 παρ.4 του Ν.2523/1997 και 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Η ως άνω παράβαση εδράζεται επί της από 16/02/2016 Έκθεσης Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η από 16/07/2014 Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε και διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αυτή εξέδωσε είναι εικονικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Δεν τηρήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 20 του Συντάγματος, διότι στην διαπίστωση της Έκθεσης Ελέγχου ότι η ελεγχόμενη και νυν προσφεύγουσα εταιρία δεν ανταποκρίθηκε στις υπ' αριθμ. και προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, αυτές δεν συνιστούν πρόσκληση σε ακρόαση κατά τους όρους του άρθρου 6 παρ.2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Οι προσκλήσεις αυτές, μη νομίμως θυροκολλήθηκαν στην επί της οδού, διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρίας, ο οποίος φιλοξενείται από την στη, ενώ έπρεπε να επιδοθούν στην έδρα της εταιρίας. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί λόγω μη νόμιμης κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση κατά το άρθρο 20 του Συντάγματος.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικώς πλημμελής διότι ο έλεγχος έγινε από υπαλλήλους του Σ.Δ.Ο.Ε. εντός της υπηρεσίας, ήτοι στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., σε αντίθεση με τα όσα ορίζονται στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων άρθ. 36 παρ.1, όπου ορίζεται ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας.
3. Η ως άνω πράξη είναι νομικώς πλημμελής και επομένως ακυρωτέα διότι επιβλήθηκε ενιαίο πρόστιμο για τις αυτοτελείς παραβάσεις της λήψεως καθενός από τα επίμαχα δυο (2) εικονικά τιμολόγια και της καταχωρήσεως αυτών στα βιβλία της εταιρίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32 και 33 του Κ.Β.Σ.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αναιτιολόγητες.
5. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η προσφεύγουσα τελούσε καλή τη πίστη. Εξάλλου, όταν τα πρόσωπα που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικά τότε το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 επιτηδευμάτος 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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ. 3 περ. β' του άρθ.7 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:

α).....

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του αρθ.5 Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του

νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις δεν προβλέπεται ακυρότητα της επιδόσεως αν αυτή διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας χωρίς αυτή να έχει επιχειρηθεί πρώτα με τους άλλους τρόπους οι οποίοι αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013, όπως αυτή αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 40 παρ. 4 του Ν.4223/2013 : «4. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός δέκα (10) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές του προηγούμενου εδαφίου, μέχρι το χρόνο ενημέρωσης της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, από την από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, αλλά και από τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δια του διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της, εκλήθη τουλάχιστον τέσσερις φορές για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων αλλά και σε προηγούμενη ακρόαση, προκειμένου να εκθέσει τους ισχυρισμούς της για την συγκεκριμένη παράβαση της λήψεως και καταχωρίσεως των δυο επίδικων τιμολογίων.

Ειδικότερα, με την από 19/11/2015 Έκθεση Επίδοσης των υπαλλήλων – ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, , επιδόθηκε στην έδρα της προσφεύγουσα εταιρίας, επί της οδού , η υπ' αριθμ. Πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία θυροκολλήθηκε λόγω του ότι δεν ανευρέυθη σε αυτήν ο διαχειριστής ή άλλος συνεργάτης ή υπάλληλος.

Στη συνέχεια, στην δηλωθείσα στην Υπηρεσία (ηλεκτρονικό Μητρώο TAXIS) διεύθυνση του διαχειριστή της προσφεύγουσας, επί της οδού, επιδόθηκε η υπ' αριθμ. Πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία θυροκολλήθηκε με την από 10/12/2015 Έκθεση Επίδοσης των υπαλλήλων – ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων,, λόγω του ότι δεν ανευρέυθη σε αυτήν ο διαχειριστής.

Στην δηλωθείσα στην Υπηρεσία (ηλεκτρονικό Μητρώο TAXIS) διεύθυνση του διαχειριστή της προσφεύγουσας, επί της οδού, επιδόθηκαν τα εξής: η υπ' αριθμ. Κλήση σε προηγούμενη ακρόαση κατ' άρθρ. 6 Ν. 2690/1999, ως και η υπ' αριθμ. 2^η Πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία θυροκολλήθηκε με την από 04/01/2016 Έκθεση Επίδοσης των υπαλλήλων – ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων,, λόγω του ότι δεν ανευρέυθη σε αυτήν ο διαχειριστής.

Με την από 15/01/2016 Έκθεση Επίδοσης των υπαλλήλων – ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων,, θυροκολλήθηκαν τα εξής: η υπ' αριθμ. Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, το ταυτόριθμο σημείωμα διαπιστώσεων κατ' άρθρ. 62 Ν. 4174/2013 ως και η υπ' αριθμ. Κλήση σε προηγούμενη ακρόαση προς τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας.

Εν όψει του ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου θυροκολλήθηκε στην διεύθυνση κατοικίας του διαχειριστή, επί της οδού, με την από 22/02/2016 Έκθεση Επίδοσης των υπαλλήλων – ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων,, ο διαχειριστής, αν και επικαλείται ότι έχει μετοικήσει στην και ως εκ τούτου δεν είχε την δυνατότητα να απαντήσει επί των αιτιάσεων του ελέγχου προ της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, παρά ταύτα ασκεί την κρινόμενη προσφυγή έχοντας λάβει γνώση αυτής.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασας του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, προβάλλεται δε όλως αλυσιτελώς, δεδομένου ότι ακόμη κι αν ήθελε κριθεί ότι δεν ελήφθησαν υπόψη οι ισχυρισμοί της από την φορολογική αρχή, αυτοί δεν αφορούν σε στοιχεία που θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που επήλθε με τον επίδικο καταλογισμό. Σε κάθε περίπτωση, η όποια «έλλειψη» καλύφθηκε πασιφανώς με την υποβολή από μέρους της προσφεύγουσας ενδικοφανούς προσφυγής στην Υπηρεσία μας, στην οποία είχε αδιαμφισβήτητα την ευκαιρία να διατυπώσει τους όποιους ισχυρισμούς της. Επιπροσθέτως, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ 715/2013, Ολ4447/2012, 3382/2010). Νομολογιακά έχει γίνει δεκτό ότι εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το

σημείο λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013)».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης διότι, κατά παράβαση του Κ.Β.Σ., ο έλεγχος έγινε στην υπηρεσία και όχι στην επαγγελματική εγκατάσταση της εταιρίας δεδομένου ότι σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 36 παρ.1 Κ.Β.Σ. ο έλεγχος στη Δ.Ο.Υ. γίνεται μόνο για βιβλία α΄ και β΄ κατηγορίας και όχι για γ΄ κατηγορίας, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος διότι στηρίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 π.δ. 186/1992 «Κ.Β.Σ.», ως ισχύει σήμερα μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 8 παρ.5 Ν. 3943/2011 «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν, δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής».

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου είναι νομικώς πλημμελής και επομένως ακυρωτέα διότι, επιβλήθηκε ενιαίο πρόστιμο για τις αυτοτελείς παραβάσεις της λήψεως καθενός από τα δύο (2) επίμαχα εικονικά τιμολόγια και της καταχωρήσεως αυτών στα βιβλία της εταιρίας κατά παράβαση των διατάξεων 32 Κ.Β.Σ. ως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα και 33 Κ.Β.Σ. κρίνεται αβάσιμος, διότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, αλλά και τα όσα έχουν γίνει δεκτά νομολογιακά, η επιβολή του συγκεκριμένου προστίμου είναι νόμιμη, εφ' όσον μάλιστα το ύψος του προστίμου έχει προσδιορισθεί εφάπαξ αντικειμενικά κατ' ορθή εφαρμογή ρητής διάταξης νόμου η οποία δεν καταλείπει στην Διοίκηση πεδίο άσκησης διακριτικής ευχέρειας κατά την επιμέτρηση του προστίμου.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλείψεως ειδικής αιτιολογίας, τυπικού στοιχείου του κύρους της προσβαλλόμενης πράξης κρίνεται απορριπτέος καθόσον ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (αρ.17 παρ.2) προβλέπει ότι όλες οι ατομικές διοικητικές πράξεις, ιδίως όμως οι

δυσμενείς – καθώς έτσι ελέγχεται επαρκώς η νομιμότητα έκδοσής τους, πρέπει να έχουν αιτιολογία.

Όταν δεν επιβάλλεται ρητά και ειδικά από τις σχετικές διατάξεις η ύπαρξη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, η αιτιολογία μπορεί να προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης.

Εν προκειμένω, και στο σώμα της πράξης αναφέρονται συνοπτικά- αν και δεν απαιτείται από τις σχετικές διατάξεις- τα θεμελιώδη στοιχεία και οι διατάξεις που οδήγησαν στην έκδοσή της, αλλά και η αιτιολογία προκύπτει πλήρως από τις δυο εκθέσεις ελέγχου, που συνιστούν, μαζί με τα έγγραφα που επικαλούνται τον φάκελο της υπόθεσης, ήτοι τις: από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρωνκαι από 16/07/2014 Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, από την από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, σε συνδυασμό με την από 16/07/2014 Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε., συνάγονται τα εξής:

Την 18/06/2010, υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε., ενεργώντας κατόπιν εντολής ελέγχου, μετέβησαν επί των οδών, όπου η έδρα της εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων επιχείρησης με Α.Φ.Μ., και διαπίστωσαν ότι η επιχείρηση-εταιρία αυτή δεν υπήρχε. Κατόπιν συμπληρωματικής εντολής ελέγχου έτους 2012, υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. θυροκόλλησαν πρόσκληση στην έδρα της ανωτέρω επιχείρησης. Ο κύριος του ακινήτου της έδρας, επιβεβαιώνοντας τις μαρτυρίες των περιοίκων ότι η εν λόγω επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε εκεί, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δήλωνε ότι μίσθωσε το κατάστημά του στον, ο οποίος αποχώρησε μετά από ένα χρόνο χωρίς να πληρώσει μισθώματα και ότι δεν έπεσε ποτέ στην αντίληψή του να υπάρχει δραστηριότητα στον χώρο.

Όπως διαπιστώθηκε, ο διαχειριστής της, κάτοικος, οδός, συνέστησε την εκδότρια των τιμολογίων εταιρία και έκανε έναρξη στη Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία 08/02/2008, από την έναρξη θεώρησε βιβλία και στοιχεία (όπως αναφέρονται στην σελ.της από 16/07/2014 Έκθεσης Ελέγχου) μέχρι τον Οκτώβρη του 2008, με κύριο αντικείμενο την χονδρική πώληση

Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών χρήσεων 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 (δηλαδή ποτέ μέχρι και τον έλεγχο), ενώ είχε δηλωθεί για τις χρήσεις αυτές από άλλες επιχειρήσεις ως προμηθευτής.

Υπέβαλε ορισμένες δηλώσεις Φ.Π.Α. για την πρώτη-υπερδωδεκάμηνη χρήση 2008-2009, οι οποίες εκρίθησαν εικονικές (με αναληθή στοιχεία και ποσά), δεν είχε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, δεν υπέβαλε καμία δήλωση εισοδήματος για τα έτη 2010, 2011, 2012, δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., από το αρχείο οχημάτων Γ.Γ.Π.Σ. διαπιστώθηκε ότι η εταιρία διέθετε το με στοιχεία Φορτηγό αυτοκίνητο, για το οποίο πληρώθηκαν τέλη κυκλοφορίας μόνο για το 2009. Κατόπιν αλληλογραφίας με το αρμόδιο τοπικό Υποκατάστημα Ι.Κ.Α., διαπιστώθηκε

ότι η εταιρία ήταν αναπόγραφη στο Ι.Κ.Α. – Ε.Τ.Ε.Α.Μ., ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό. Επίσης, ο διαχειριστής διατηρούσε και ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο, με ίδια «χαρακτηριστικά» και συμπεριφορά.

Από τον έλεγχο των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκε ότι οήταν κρατούμενος στις φυλακές, παρείχε δε εγγράφως εξηγήσεις προς το Σ.Δ.Ο.Ε., λέγοντας ότι περί το έτος 2007 ο, τον προσέγγισε και του πρότεινε να συστήσουν μια εταιρία με αντικείμενο την Μετά την έναρξη, ο, παρέδωσε τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία στον, το 2008 εξαφανίστηκε, ο ίδιος δε από τον Απρίλιο του 2010 μέχρι και σήμερα κρατείται στις φυλακές, εξ αυτού δε επικαλείται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την επιχείρησή του, εκδόθηκαν από τα άτομα που είχαν στα χέρια τους τα φορολογικά στοιχεία που τους είχε παραδώσει.

Οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε., κατόπιν ενόρκων καταθέσεων που έλαβαν και από άλλες επιχειρήσεις, λήπτριες τιμολογίων εκδόσεως της, όπου κρίσιμο είναι το ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έδωσαν απαντήσεις για το αν πραγματικά συναλλάχθηκαν με την, προέβησαν στις εξής διαπιστώσεις:

Με τα εκδοθέντα από τηνφορολογικά στοιχεία, φέρεται να διακινήθηκαν ιδιαιτέρως μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων, που όμως ουδέποτε έλαβε χώρα αφού η εταιρία ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στον χώρο που μίσθωσε, οι υπεύθυνοι εξαφανίστηκαν αφήνοντας απλήρωτα μισθώματα, λογαριασμούς κ.λ.π., δεν διέθετε άλλη εγκατάσταση, δεν είχε κάνει καμία αγορά εμπορεύματος, δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή και εξοπλισμό, ο διαχειριστής, πέραν του ότι ήταν κρατούμενος από τον Απρίλη του 2010 και δεν μπορούσε να κάνει καμία συναλλαγή, εμφανίζεται να έχει και άλλη ατομική επιχείρηση με αντικείμενο με ίδια «τυπολογία» συναλλαγών, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν υπέβαλε δηλώσεις, απέκρυψε τις ένδικες συναλλαγές μη υποβάλλοντας δηλώσεις πελατών-προμηθευτών και ο ίδιος κατονομάζει τον ως εκδότη των φορολογικών στοιχείων (άτομο εμπλεκόμενο και σε άλλες περιπτώσεις εικονικών συναλλαγών) ο οποίος εισέπραττε επιταγές οπισθογραφημένες από την για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας-λήπτριας των στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./16-02-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, χρήσης 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

Χρήση 2010:

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **50.825,00 X 40% = 20.330,00 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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