



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 14/06/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2152

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, κατά της υπ' αριθ./.....2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ/.....2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./.....2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ/.....2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από2015 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 από2016 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./.....2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, διαχειριστικής περιόδου χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 82.380,60 €.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από2015 οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων έλαβε τριάντα έξι (36) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 205.451,50 € και περαιτέρω δεν εξόφλησε με απλή ή δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού φορολογικά στοιχεία αξίας άνω των 3.000 € έκαστο σε τριάντα έξι (36) περιπτώσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ανυπαρξία παράβασης – πραγματικές συναλλαγές.
- Παραβίαση της αρχής της ισότητας των διοικούμενων ενώπιον των δημοσίων υπηρεσιών καθώς και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

- Έλλειψη αιτιολογίας και ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης.
- Αντισυνταγματική επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου.
- Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου προς διενέργεια φορολογικών ελέγχων και επιβολής φόρων, τελών και προστίμων για προηγούμενα πέραν του ενός έτη.
- Παντελώς ανυπόγραφη έκθεση ελέγχου από Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., Υποδιευθυντή και Επόπτη και ως εκ τούτου ανύπαρκτη διοικητική πράξη.
- Το βάρος απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή.
- Καλή πίστη λήπτη φορολογικών στοιχείων.
- Άγνοια για τυχόν παραβάσεις των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων και για τυχόν πλαστό ή εικονικό χαρακτήρα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.
- Αναιτιολόγητος χαρακτηρισμός της υπό κρίση συναλλαγής ως εικονικής και μη στοιχειοθέτηση παράβασης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....»*

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»*

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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 υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση 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).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από2015 έκθεσης ελέγχου (εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992, Ν. 4174/2013 και Ν. 4308/2015) της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 ζήτησε και έλαβε τριάντα έξι (36) εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 205.541,50 €. Η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./.....2014 Δελτίο Πληροφοριών και την από2014 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά δημιουργήθηκε αποκλειστικά για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που η εκδότρια είναι επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη, όπως αναλυτικά περιγράφεται και με σαφήνεια προκύπτει από την ως άνω έκθεση, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων.

Επειδή η φορολογική Αρχή, απέστειλε το υπ' αριθ./.....2015 αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2011. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, πλην όμως δεν προσκόμισε κανένα από τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας Περαιτέρω, ομοίως δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο, σχετιζόμενο με την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων (επιταγές, αποδείξεις είσπραξης, καταθετήρια), ούτε και οποιοδήποτε στοιχείο για τον τρόπο με τον οποίο διακινήθηκαν τα επίμαχα εμπορεύματα (φορτωτικές κλπ).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ομοίως δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα των επίμαχων τιμολογίων, ούτε στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση ή την διακίνηση των εμπορευμάτων. Άλλωστε, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα συμβάσεις έργων συναφθείσες με τρίτες επιχειρήσεις καθώς και επιταγές τρίτων, ουδόλως αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός των επίμαχων συναλλαγών και σε καμία περίπτωση δεν σχετίζονται με την εκδότρια επιχείρηση, και συνεπώς ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή. Ως εκ τούτου, η επίκληση της καλής πίστης από τον προσφεύγοντα, δεν αρκεί από μόνη της, αλλά θα πρέπει αυτή να αποδεικνύεται με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, αυτό δεν έγινε, καθόσον, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο εκ μέρους του που να ενισχύει τον σχετικό ισχυρισμό του και να αποδεικνύει την ανυπαρξία εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου είναι έγγραφα επικυρωμένα ήτοι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων. Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε, με τον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας ακριβές φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου της προσβαλλόμενης πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) και προκύπτει σαφώς ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανύπαρκτης διοικητικής πράξης, λόγω έλλειψης υπογραφών, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη δεν τυχάνει αναιτιολόγητη και ακυρωτέα, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, καθότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία και παράλληλα διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, τα οποία στοιχειοθετούν τη διάπραξη των παραβάσεων, καθώς και όλες τις διατάξεις που εφαρμόζονται. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου, που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις2016 μαζί με την εν λόγω εκδοθείσα πράξη, αποτελούσα αναπόσπαστο τμήμα της. Περαιτέρω, 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 1157/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.) Άλλωστε, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στον προσφεύγοντα, ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις. Ως εκ τούτου, εφόσον η αιτιολόγηση της οικείας έκθεσης είναι ειδική, πλήρης και επαρκής, η προσβαλλόμενη πράξη δεν χρήζει περαιτέρω αιτιολόγησης πάνω στο σώμα αυτής και συνεπώς δεν υφίσταται λόγος αμφισβήτησης του κύρους της.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «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 όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 1 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ): «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή περαιτέρω με το αρ. 9 παρ. 2 ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του

άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 του ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 5 παρ. 14 ν.4308/2014: «Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: "Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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.

γ)

δ)

ε)

στ)

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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων έλαβε τριάντα έξι (36) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 205.451,50 €, ορθώς επιβλήθηκαν οι κυρώσεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή πράξη.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010: «Φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, τα οποία εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών εξοφλούνται μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη - πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών και του λήπτη των αντίστοιχων στοιχείων ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών, οι κινήσεις των οποίων διαβιβάζονται σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, χωρίς να ισχύει ως προς τούτο το τραπεζικό απόρρητο. Οι Τράπεζες δεν επιτρέπεται να χρεώνουν αμοιβές για τη λειτουργία των επαγγελματικών λογαριασμών.» και περαιτέρω με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζόμενων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση κάθε ένα από τα επίμαχα τριάντα έξι (36) ληφθέντα εικονικά τιμολόγια είχε αξία άνω των 3.000,00 € και εξοφλήθησαν κατά παράβαση των ανωτέρω «τοις μετρητοίς» και όχι με τον ως άνω οριζόμενο τρόπο ήτοι μέσω λογαριασμού ή επιταγής, ορθώς καταλογίστηκε η σχετική παράβαση από την φορολογική Αρχή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας

διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, κατά την ελεγκτική διαδικασία ουδέποτε καταστρατηγήθηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθόσον από την ελεγκτική αρχή χορηγήθηκε κατ' αρχάς, στον προσφεύγοντα παράταση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του. Κατά δεύτερο λόγο, εξετάσθηκαν από την φορολογική αρχή όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα δεδομένα που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Εν συνεχεία αντικρούστηκαν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και απορρίφθηκαν αιτιολογημένα, καθόσον ουδέποτε προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα ζητούμενα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός των επίμαχων συναλλαγών. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, με πλήρη αιτιολόγηση, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή των κείμενων φορολογικών διατάξεων και ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, τα πρόστιμα, υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, και μάλιστα με βάση τις ισχύουσες ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, με περιορισμό του προστίμου στο 40% της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, θέμα παραβιάσεως της αρχής της ισότητας ή της χρηστής διοίκησης δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι προβαλλόμενοι από τον προσφεύγοντα λόγοι είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης και πέραν τούτου δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη των περί αντιθέτου ισχυρισμών του.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από2015 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2015 (ΑΕΠ/.....2015) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 82.380,60 € .

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).