



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/4/2019

Αριθμός απόφασης: 961

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/30-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τη με αρ. πρωτ. .../3-1-2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/30-11-2018 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο αξίας **6.000,00 €**, λόγω λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, εκδόσεως της βρετανικής επιχείρησης «..... – ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....», καθαρής αξίας 30.000.00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 4§5, 6§1, 12§1, 18§1, 2,19 & 30§1,2,3,4,7,8,9 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./15-10-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, κατόπιν του με αρ. πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ 19/4/2018 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής με το συνημμένο σε αυτό από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών της ίδιας υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η προσφεύγουσα προκειμένου να εγκαταστήσει στην επιχείρησή της (ξενοδοχείο) που έχει έδρα στην, πρόγραμμα λογισμικού, ανέθεσε έργο εγκατάστασης λογισμικού στην βρετανική εταιρία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ GB..... έναντι αμοιβής 30.000,00€, για το οποίο η βρετανική εταιρία εξέδωσε το υπ'αριθμ/15-10-2012 τιμολόγιο. Το έργο αυτό είχε ενταχθεί στο πλαίσιο επιχορήγησης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης digi-longe για ξενοδοχειακές επιχείρησης. Η επιδότηση εγκρίθηκε και αποδόθηκε από τον ενδιάμεσο φορέα «Κοινωνία της Πληροφορίας ΑΕ» (Ν.Π.Ι.Δ. που συνέστησε το Δημόσιο).

Συγκεκριμένα, ύστερα από Εισαγγελική παραγγελία, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής διενήργησε έλεγχο σε μεγάλο αριθμό παρόμοιων περιπτώσεων παροχής υπηρεσιών από τρεις βρετανικές επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η) προς πλήθος ελληνικών επιχειρήσεων και διαπίστωσε, μεταξύ άλλων παραβάσεων, ότι η βρετανική οντότητα «..... –ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....» εξέδωσε ένα μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας, με στοιχεία/15-10-2012 και συνολική καθαρή αξία 30.000,00 €, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής η στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Επικαλείται καλή πίστη.
2. Μη νόμιμη η έκθεση ελέγχου και η πράξη, αφού είναι μη νόμιμο το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, διότι εκδόθηκε πριν τη κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων.
3. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και της επίκλησης για καλή πίστη

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 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. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 29/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για τους κάτωθι λόγους:

Μετά : α) από την έρευνα και τον έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/νση Αττικής σε πελάτες λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας – Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις (μεταξύ των οποίων και η) που εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες ελληνικές επιχειρήσεις, γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.), δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις Ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία του ανωτέρω Σ.Δ.Ο.Ε. οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθμ./02-11-2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις :

- 1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες, μεταξύ των οποίων και η «..... –ΑΦΜ/ΦΠΑ GB.....», οι οποίες διαγράφηκαν ήδη τα έτη 2016 και 2017 από τις βρετανικές Αρχές για τη μη εκπλήρωση των τυπικών υποχρεώσεων τους που απορρέουν από τη Βρετανική νομοθεσία, εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία, είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς, είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την «Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε.» στο πλαίσιο υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην Κοινωνία της Πληροφορίας Α.Ε. για λογαριασμό των πελατών τους.
- 2) Κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους.
- 3) Όπως προέκυψε από λοιπούς ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της «.....» και των πελατών-υποψηφίων, βάσει των οποίων η πρώτη μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά

περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων, αυτό κυμαίνονταν από 57% έως και 100%. Όλα τα υποβληθέντα από τις ανωτέρω τρεις βρετανικές οντότητες επενδυτικά σχέδια έχουν ήδη απενταχθεί με σχετικές αποφάσεις των αρμοδίων Υπηρεσιών και μάλιστα οι εκταμιευθείσες δολίως επιχορηγήσεις θα αναζητηθούν από τις δικαιούχες ελληνικές επιχειρήσεις-πελάτες τους, μέσω της έκδοσης αποφάσεων ανάκτησης αχρεωστήτως/παράνομως καταβληθεισών επιχορηγήσεων.

Από τα στοιχεία που στάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ 19/04/2018 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής προκύπτει ότι:

- Η εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών ποσού 30.000,00 € σε κατάστημα της τράπεζας Πειραιώς στην οδό στο Καταθέτης εμφανίζεται ο με ΑΦΜ, ο οποίος είναι ένας εκ των τριών υποκρυπτόμενων προσώπων που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις και δεν έχει καμία σχέση με την επιχείρηση του προσφεύγοντος.
- Υφίστανται βεβαιώσεις της στις 20/12/2012 από τις οποίες προκύπτει παροχή υπηρεσίας της ανωτέρω προς την προσφεύγουσα για κατοχύρωση του ονόματος της ιστοσελίδας www..... και παράδοσης σε λειτουργία της εν λόγω ιστοσελίδας. Μετά από έρευνα στο διαδίκτυο προέκυψε ότι η ιστοσελίδα www..... δεν υφίσταται.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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 του φόρου.»

Επειδή, η εξόφληση της αξίας του τιμολογίου μέσω πιστωτικού ιδρύματος δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση η εξόφληση του τιμολογίου έγινε από ένα εκ των τριών υποκρυπτόμενων προσώπων που δημιούργησαν τις τρεις βρετανικές επιχειρήσεις. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τεκμαίρεται η καλή της πίστη, λόγω της τραπεζικής εξόφλησης του τιμολογίου, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία και δεν καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης πράξης και έκθεσης ελέγχου διότι το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου εκδόθηκε πριν τη κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή στο Ν.4174/2013 ορίζεται : «Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν. ...

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθμό πρωτοκόλλου/22-10-2018 πρόσκληση - αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προκειμένου, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση να θέσει στην διάθεση του ελέγχου αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων που τήρησε στη χρήση 2012. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου και προσκόμισε όσα της ζητήθηκαν. Στη συνέχεια, στις 2/11/2018, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα ο με αριθμό .../30-10-2018 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου και το με αρ. .../30-10-2018 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/2013. Την ίδια ημέρα και προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία του με αρ./15-10-2012 τιμολογίου εκδόσεως «.....», το οποίο βρίσκονταν ήδη στη διάθεση του ελέγχου κατόπιν της ανταπόκρισης της προσφεύγουσας στη με αρ. πρωτ./22-10-2018 πρόσκληση, έγινε η κατάσχεση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου με τη με αρ. πρωτ. .../2-11-2018 έκθεση κατάσχεσης. Συνεπώς, ο έλεγχος είχε ήδη στη διάθεσή του το επίδικο φορολογικό στοιχείο, το οποίο κατασχέθηκε προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία του και καμία φορολογική διάταξη δεν παραβιάστηκε. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νομιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – κατάχρηση εξουσίας – ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων και φόρου για τη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που

επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣτΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τις φορολογικές διατάξεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κατάχρησης εξουσίας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή περαιτέρω όσον αφορά τους ισχυρισμούς περί μη νομίμου, ανεπαρκούς και μη εμπειριστατωμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρει όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή πράξη, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Ο δε ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού το από 4/4/2018 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα πορίσματα του οποίου υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/30-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Ποσό καταλογισμού **30.000,00 X 20% = 6.000,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.