



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 17-02-2020

Αριθμός απόφασης: 353

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968/τ. Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 18-10-2019 και με αριθμό/2019 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές) επί της από 12-03-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγής, ενώπιον του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου, της, Α.Φ.Μ., κατοίκου Κορυδαλλού Αττικής, οδός, κατά της με αριθμό/09-03-2015 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςκατά της με αριθμό/20-11-2014 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό/20-11-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-11-2014 οικεία Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, μετά τη 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/20-11-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 26.491,00€ (1 x 26.491,00 x 2 x 50%) για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6, 9 και 19 (παρ. 1, 2, 3 και 4) του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 (παρ. 2, 5 και 9) του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 (παρ. 1), 11 (παρ. 1), 12 (παρ. 1, 9, 11 και 14) και 19 (παρ. 1) του ίδιου Π.Δ..

Η ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη εδράζεται επί της από 20-11-2014 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., ενώ αιτία ελέγχου της προσφεύγουσας αποτέλεσε η διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων της από 29-05-2014 σχετικής Έκθεσης Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την από 29-05-2014 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.και έδρα επί της στον Ασπρόπυργο, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 πλήθος εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα ως άνω φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία έλαβε από την ανωτέρω αναφερόμενη επιχείρηση στη χρήση 2008 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 26.491,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 5.033,29€.

Ως εκ τούτου, την 01-10-2012, το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, σε εκτέλεση της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, διενήργησε έλεγχο στην ως άνω αναφερόμενη ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατά τη διάρκεια του οποίου με τη με αριθμό/01-10-

2012 Έκθεση Κατάσχεσης, κατέσχεσε το παρακάτω φορολογικό στοιχείο έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με λήπτρια την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας:

α/α	Είδος φορολ/κού στοιχείου	Αριθμός φορολ/κού στοιχείου	Ημερομηνία φορολ/κού στοιχείου	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Συνολική αξία (€)	Περιγραφή
1	Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής (TIM. - Δ.Α.)	13105	08-05-2008	26.491,00	5.033,29	31.524,29	- 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ RISO RP3700 - 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ RISO MZ770 - 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ RISO HZ5000 - 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ PLOTTER CANON IPF8000 - 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ KONICA BITHUOL 6500C - 1 TMX ΣΥΝΘΕΤΙΚΗ HORIZON VAC 100A - 1 TMX ΦΩΤ/ΚΟ CENSTENER C7435

Το εν λόγω φορολογικό στοιχείο αφορά την πώληση επτά (7) φωτοτυπικών μηχανημάτων, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στον ανωτέρω πίνακα, από την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας και βρέθηκε καταχωρημένο στα τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας της λήπτριας επιχείρησης. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι είχαν υποβληθεί οι αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2008.

Στο ως άνω φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται ο αριθμός του μεταφορικού μέσου με το οποίο «διακινήθηκαν» τα μηχανήματα που αναφέρονται σε αυτό, ενώ φέρεται να έχει εκδοθεί από το με αριθμό μητρώουφορολογικό μηχανισμό (ΕΑΦΔΣΣ), ο οποίος ανήκει στην εκδότρια επιχείρηση (αρ. πράξης θεώρησης/12-02-2004). Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη αναλύονται εκτενέστερα στην παραπάνω σχετική Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής.

Συνεπεία των παραπάνω, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων η με αριθμό/31-10-2014 εντολή για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσαςγια τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος από τη Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ.έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, κατά τη χρήση 2008, ένα (1) Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής, και συγκεκριμένα το με αριθμό 13105/08-05-2008 TIM. - Δ.Α., έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 26.491,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού ύψους 5.033,29€, το οποίο από τον έλεγχο κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς επρόκειτο

για υπαρκτή συναλλαγή, η οποία, όμως, πραγματοποιήθηκε από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό του εκδότη.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων εξέδωσε το με αριθμό/05-11-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τη με αριθμό/05-11-2014 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα (με επίδοση στον εξουσιοδοτούμενο από την προσφεύγουσα) την 11-11-2014, καλώντας την τελευταία εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους να υποβάλει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα, με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2014 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, αποδέχτηκε τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονταν στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, εν συνεχεία, συντάχθηκε η από 20-11-2014 Έκθεση Ελέγχου και εκδόθηκε σε βάρος της η με αριθμό/20-11-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα (με επίδοση στον εξουσιοδοτούμενο από την προσφεύγουσα) την 09-12-2014.

Κατά της ανωτέρω προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, η προσφεύγουσα κατέθεσε, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, δια του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ζητώντας την ακύρωση αυτής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη του τιμολογίου κατά το χρόνο της επίμαχης συναλλαγής με τη μονοπρόσωπη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», καταβάλλοντας το οφειλόμενο τίμημα και καταχωρώντας στα βιβλία της ατομικής της επιχείρησης το τιμολόγιο που έλαβε.
- Δεν της κοινοποιήθηκε, μαζί με την προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, η σχετική Έκθεση Ελέγχου, από την οποία προκύπτει η εικονικότητα του με αριθμό 13105/08-05-2008 τιμολογίου - δελτίου αποστολής ως προς το πρόσωπο της εκδότριας εταιρείας, γεγονός που καθιστά την προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη άκυρη.
- Η προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου είναι αφενός αόριστη και ανατιτολόγητη, καθώς σε αυτή δεν περιέχονται οι λόγοι για τους οποίους το επίμαχο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη και αφετέρου ασαφής και αντιφατική ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου.
- Το επιβληθέν, με την προσβαλλόμενη προσωρινή πράξη, πρόστιμο παραβιάζει τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, καθώς ανέρχεται σε ποσό εξαιρετικά υψηλό και

δυσανάλογο σε σχέση με το οικονομικό μέγεθος της επιχείρησής της. Το ύψος του εν λόγω προστίμου αποτελεί υπέρμετρο περιορισμό του δικαιώματός της στην ιδιοκτησία, όπως αυτό κατοχυρώνεται στα άρθρα 17 του Συντάγματος και 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α..

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμό 915/09-03-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη με την αιτιολογία ότι στρεφόταν κατά μη εκτελεστή διοικητικής πράξης. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, η προσβαλλόμενη με αριθμό/05-11-2014 **προσωρινή** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008 «δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά εντάσσεται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του».

Ακολούθως, κατά της ανωτέρω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών την από 12-03-2015 και με αριθμό κατάθεσης/2015 προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση τόσο της προσβαλλόμενης απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, όσο και της με αριθμό/05-11-2014 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008.

Επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές) εξέδωσε την από 18-10-2019 και με αριθμό/2019 οριστική απόφασή του, με την οποία: α) δέχτηκε την ανωτέρω δικαστική προσφυγή, β) ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό 915/09-03-2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και γ) ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να **εξεταστεί κατ' ουσίαν** η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το σκεπτικό της εν λόγω δικαστικής απόφασης, έπρεπε να θεωρηθεί ότι η με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανής προσφυγή στρεφόταν κατά της μόνης παραδεκτώς προσβαλλόμενης από άποψη εκτελεστότητας, με αριθμό/20-11-2014, οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, δεδομένου ότι: α) κατά αυτής δεν είχε ασκηθεί εκ μέρους της προσφεύγουσας άλλη ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας και β) η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση της ανωτέρω οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, μέσω νόμιμης επίδοσής της την 09-12-2014, κατά το χρόνο υποβολής της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής (ήτοι την 11-12-2014), η οποία ήταν και εμπρόθεσμη, και, ως εκ τούτου, να μην απορριφθεί αυτή ως απαράδεκτη λόγω προσβολής της με αριθμό/05-11-2014 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου, αλλά να εξεταστεί κατ' ουσίαν.

Επομένως, σε εκτέλεση της ανωτέρω οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 16^ο Μονομελές), την εξετάζουμε εκ νέου και επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο:

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) [...]

β) 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. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

[...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2, 5 και 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, οριζόταν ότι:

«2. 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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

[...]

5. Όλα τα στοιχεία φέρουν εντύπως ή με σφραγίδα τον τίτλο τους, το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, το επάγγελμα και τη διεύθυνση του υπόχρεου σε έκδοση, τον Α.Φ.Μ. και την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας. Στα στοιχεία του υποκαταστήματος αναγράφεται και η διεύθυνση της έδρας με εξαίρεση τις αποδείξεις που εκδίδονται από φορολογική ταμειακή μηχανή.

[...]

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1210/06-09-2013 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α) “Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις” σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων» διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

[...]

Γβ. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

[...]

Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε, ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον 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.

Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στο λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κ.λπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδιστα στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας.

[...]».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1249/21-11-2013 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013» παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

«[...] 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 στο λήπτη.

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26-07-2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26-07-2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις με αριθμούς ΠΟΛ. 1210/06-09-2013 και ΠΟΛ. 1249/21-11-2013 εγκυκλίους του Γ.Γ.Δ.Ε., προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό

στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 2115/2017, ΣτΕ 336/2018), 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο της, δηλαδή ότι είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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 από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 29-05-2014 σχετική Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Αττικής, για την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» προέκυψαν από τον έλεγχο τα ακόλουθα:

- ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα (οικοδομικά υλικά),
- ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,
- η μη υποβολή δηλώσεων,
- η έκδοση πλήθους πλαστών φορολογικών στοιχείων,
- η μη αναγραφή, καθώς και η αναγραφή σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτου αριθμού μεταφορικού μέσου ή μεταφορικών μέσων, τα οποία δεν πραγματοποίησαν τις μεταφορές, και
- η «άσκηση» πολλαπλών και ετερόκλητων δραστηριοτήτων χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 είναι εικονικά και σε κάποιες περιπτώσεις εικονικά και πλαστά κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 5 και 9 και 19 παρ. 1γ του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 1, 2, 3 και 4 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, κατά τη διενέργεια ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα λεπτομερώς αναλύονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και ειδικότερα:

α) το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν έλαβε τα κατά νόμο απαραίτητα μέτρα διασφάλισης της συναλλαγής και συγκεκριμένα δεν εξόφλησε το εν λόγω φορολογικό στοιχείο μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, αλλά, όπως αναφέρεται στο με αριθμό πρωτοκόλλου/17-10-2012 υπόμνημα της λήπτριας επιχείρησης προς το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, τα εμπορεύματα που αναφέρονται στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο αγοράστηκαν από την εκδότρια επιχείρηση με μετρητά (11.524,00€ - Απόδειξη Είσπραξης 37/08-05-2008) και συναλλαγματικές (οι από 30-08-2008, 30-10-2008 και 30-12-2008 αξίας 7.000,00€, 7.000,00€ και 6.000,00€, αντίστοιχα).

β) το γεγονός ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας δε γνώριζε, ούτε κατείχε στοιχεία ταυτοπροσωπίας των εκπροσώπων της συναλλακτικά ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» στην επίμαχη συναλλαγή,

γ) το γεγονός ότι τα εμπορεύματα που αναφέρονται στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο πουλήθηκαν στην επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.),

δ) το γεγονός ότι οι μεταφορές των ανωτέρω εμπορευμάτων από την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας στην επιχείρηση «.....» πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τους εκμεταλλευτές Φορτηγών Δημόσιας Χρήσης, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της αγοράστριας επιχείρησης, και

ε) το γεγονός ότι τα εν λόγω φωτοτυπικά μηχανήματα βρέθηκαν στο χώρο της επιχείρησης «.....», εκτός ενός μηχανήματος, το οποίο είχε πωληθεί ως σκραπ στην επιχείρηση «.....» (Α.Φ.Μ.) σύμφωνα με το με αριθμό 597/08-10-2012 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο έκδοσης της επιχείρησης «.....»,

έκρινε ότι η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας αγόρασε τα αναφερόμενα στο με αριθμό 13105/08-05-2008 κατασχεθέν Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής μηχανήματα, όχι όμως από την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», όπως φέρεται στο ΤΙΜ. - Δ.Α., αλλά από τρίτους, τους οποίους ο έλεγχος δεν κατέστη δυνατό να εντοπίσει.

Επειδή, συνεπώς, διαπιστώθηκε ότι η εικονικότητα του με αριθμό 13105/08-05-2008 φορολογικού στοιχείου (ΤΙΜ. - Δ.Α.) αναγόταν αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω, η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου κατά το χρόνο της επίμαχης συναλλαγής, καθώς δεν εξόφλησε τον προμηθευτή της («.....») μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, αλλά με μετρητά και συναλλαγματικές, και, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 εμπεριστατωμένα 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013:

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων

τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων εξέδωσε το με αριθμό/05-11-2014 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τη με αριθμό/05-11-2014 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα (με επίδοση στον εξουσιοδοτούμενο από την προσφεύγουσα) την 11-11-2014, καλώντας την τελευταία εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή τους να υποβάλει τις απόψεις της.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-11-2014 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, αποδέχτηκε το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων και εξουσιοδότησε τον κο.όπως υπογράψει κάθε έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων αντ' αυτής.

Επειδή, εν συνεχεία, συντάχθηκε η από 20-11-2014 Έκθεση Ελέγχου και εκδόθηκε σε βάρος της η με αριθμό/20-11-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα (με επίδοση στον εξουσιοδοτούμενο από την προσφεύγουσα) την 09-12-2014.

Επειδή, κατά το χρόνο υποβολής της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-12-2014 ενδικοφανούς προσφυγής (κατά της με αριθμό/05-11-2014 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008), η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση της από 20-11-2014 Έκθεσης Ελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι αυτή της κοινοποιήθηκε, νομίμως και σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, μαζί με τη με αριθμό/20-11-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του ίδιου Προϊσταμένου την 09-12-2014.

Επειδή, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης Έκθεσης Ελέγχου με την προσωρινή πράξη είναι αβάσιμος, καθώς με την εν λόγω πράξη κοινοποιείται μόνο το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ενώ η Έκθεση Ελέγχου κοινοποιείται με την οριστική πράξη, όπως και συνέβη.

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997:

«2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, στο σώμα της κρινόμενης πράξης (τόσο της οριστικής, όσο και της προσωρινής κατά της οποίας είχε υποβληθεί η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή) περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

α) σύντομη περιγραφή της παράβασης,

β) σαφής αναγραφή (ολογράφως και αριθμητικώς) του καταλογισθέντος ποσού προστίμου και

γ) συνοπτική αναγραφή των διατάξεων που εφαρμόστηκαν,

και, ως εκ τούτου, η εν λόγω πράξη περιλαμβάνει την οριζόμενη από τις προαναφερθείσες διατάξεις αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, επιπλέον, στη σχετική Έκθεση Ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα στάδια του ελέγχου, οι ισχύουσες διατάξεις και το πόρισμα του ελέγχου και, συνεπώς, και σε αυτή περιέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις, με συνεκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, που θεμελιώνουν την έκδοση της κρινόμενης πράξης και την επιβολή του σχετικού προστίμου.

Επειδή, ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πράξης αόριστης και αναιτιολόγητης, καθώς και ασαφούς και αντιφατικής ως προς το ύψος του επιβληθέντος προστίμου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για τη ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλόμενων

κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μείωσής του μόνο στο μισό όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-07-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των αναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δε μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσης και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει, κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω διάταξης (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, ως εκ τούτου, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-11-2014 οικεία Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςμε Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της με αριθμό/20-11-2014 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008.

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

Διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008

Πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 6, 9 και 19 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 11, 12, 18 και 19 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)	26.491,00€
---	-------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.