



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 19/01/2016

Αριθμός απόφασης:24

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ:....., κατοίκου, της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου Φλώρινας, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικού έτους 2012

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 19/01/2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. 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:

Σε εκτέλεση της υπ'αριθμ..... εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος από την Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με ΑΦΜ:..... Η ως άνω επιχείρηση αναφερόταν στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών ως λήπτρια φορολογικών στοιχείων της εταιρίας «.....». Ειδικότερα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα, κατά τη χρήση 2012, έλαβε τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα:

α) Το υπ'αριθμ..... Δ.Α.-Τ. καθαρής αξίας 35.500,00€ πλέον ΦΠΑ,

β) Το υπ'αριθμΔ.Α.-Τ. καθαρής αξίας 37.500,00€ πλέον ΦΠΑ και

γ) Το υπ'αριθμ..... Δ.Α.-Τ. καθαρής αξίας 28.000,00€ πλέον ΦΠΑ.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στον λογιστή της προσφεύγουσας το υπ'αριθμ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (ΥΣΕ) μαζί με την υπ'αριθμ..... κλήση προς ακρόαση. Στη συνέχεια και κατ'εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 25 του Ν 4321/2015 η ΔΟΥ εξέδωσε την προσβαλλόμενη υπ'αριθμ..... Πράξη επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 23-7-2015.

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **202.000,00€** για τη φορολογική περίοδο **1-1-2012 έως 31-12-2012**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω της λήψης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπ'αριθμ..... Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής συνολικής αξίας **101.000,00€** πλέον ΦΠΑ **23.230,00€**) έκδοσης της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 παρ.2, 12, 2 παρ. 1 και 30 παρ.4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) καθώς επίσης και των άρθρων 8 παρ.12, του Ν 1882/90 και 31 παρ.1 περ. η' του Ν 1591/86, 5 παρ.1,2,3,και 10,9 παρ.1, 5 του Ν 2523/97, 19 παρ.1,2 και 4 του Ν 2523/97.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, να ακυρωθεί άλλως μεταρρυθμιστεί-τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά επειδή η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... (εκδότρια των ανωτέρω στοιχείων) παραβίασε τις υποχρεώσεις της έναντι της φορολογικής αρχής. Η ως άνω κρίση δεν πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997.
- 2) Η φορολογική διοίκηση, μη δυνάμενη λόγω της οικείας παράλειψής της να προβεί σε ουσιώδη έλεγχο της εταιρίας «.....», μετακύλησε στην προσφεύγουσα τη δική της παράλειψη και ευθύνη κρίνοντας a posteriori ότι κάθε συναλλαγή της ανωτέρω εταιρίας με τους πελάτες της είναι δήθεν εικονική.
- 3) Η προσφεύγουσα, σε αντίθεση με την «.....», τήρησε το σύνολο των υποχρεώσεων της έναντι της φορολογικής αρχής και η φορολογική αρχή φέρεται τιμωρητικά προς την προσφεύγουσα.
- 4) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής, ως όφειλε.
- 5) Η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ως εκ του ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κατασχέσεως των επίδικων τιμολογίων, κατά παράβαση του άρθρου 36, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά επειδή η εκδότρια εταιρία παραβίασε τις υποχρεώσεις της έναντι της φορολογικής αρχής και είναι κατά την κρίση της φορολογικά ανύπαρκτη. Η ως άνω κρίση δεν πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/97. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα διατείνεται πως η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών, ως όφειλε. Οι ως άνω ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και ανυποστήρικτοι για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, 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 επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν 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 φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 26-03-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

α) Από τα φωτοαντίγραφα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τα οποία ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του, προκύπτει ότι η διεύθυνση της εκδότριας εταιρίας «.....» βρίσκεται στην οδό Θεσσαλονίκη. Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση όπου περίοικοι τους ενημέρωσαν ότι σε αυτήν τη διεύθυνση δεν υπήρξε ποτέ η επιχείρηση «.....».

β) Η δηλωθείσα, στο τμήμα μητρώου, έδρα της εκδότριας εταιρίας «.....», βρίσκεται επί της οδού στη Θεσσαλονίκη. Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση όπου περίοικοι τους ενημέρωσαν ότι η εν λόγω εταιρία αποχώρησε πριν πολλά χρόνια και παρέμεινε στο συγκεκριμένο χώρο για χρονικό διάστημα περίπου ενός μήνα στο έτος 2005. Εν συνεχεία αποχώρησε από τη δηλωθείσα έδρα χωρίς ωστόσο να ενημερώσει την αρμόδια ΔΟΥ για τυχόν αλλαγή της έδρας της, ως όφειλε.

γ) Η εκδότρια εταιρία «.....» δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία χρήση, έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο για τα οικονομικά έτη 2006, 2007 και 2008, έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2009 και 2010 και έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ έως το έτος 2010.

δ) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που έχουν υποβληθεί από τρίτους (καθότι η εκδότρια εταιρία «.....» δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για κανένα έτος), διαπιστώθηκε ότι **έχει δηλωθεί ως πελάτης (δηλαδή έχει πραγματοποιήσει αγορές) για το έτος 2010 ύψους 13.453,11€, για το έτος 2011 ύψους 9.000,00€ και για το 2012 ύψους 1.212,00€.**

ε) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που επίσης έχουν υποβληθεί από τρίτους (καθότι η εκδότρια εταιρία «.....» δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για κανένα έτος), διαπιστώθηκε ότι **οι πωλήσεις της για το έτος 2010 ανήλθαν στο ποσό των 3.626.433,08€, για το 2011 στο ύψος του 1.007.670,42€ και για το έτος 2012 στο ποσό των 629.833,90€.**

Όλα τα παραπάνω δεν δείχνουν μια εταιρία, η οποία πραγματικά λειτούργησε και άσκησε τις δηλούμενες δραστηριότητές της. Ο έλεγχος, με βάση τα προαναφερθέντα καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η «.....» κατά τις χρήσεις 2011 και 2012 και προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, είναι εικονικά.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 26-03-2015 συνταχθείσα για την προσφεύγουσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος της λήπτριας επιχείρησης η οποία μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών της με την «.....». Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2012 προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι **όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α')** τιμωρείται με **πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα έτη, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ**. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. 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%).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την 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 την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων 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 λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς 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 δεν 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 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως

της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως 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 Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., για τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση, μη δυνάμενη να προβεί σε ουσιώδη έλεγχο της εταιρίας «.....», μετακύλησε στην προσφεύγουσα τη δική της παράλειψη και ευθύνη κρίνοντας a posteriori ότι κάθε συναλλαγή της ανωτέρω εταιρίας με τους πελάτες της είναι δήθεν εικονική.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: “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, η φορολογική διοίκηση διατηρεί το δικαίωμα για επιβολή δημοσιονομικού βάρους και το δικαίωμά της αυτό ρυθμίζεται από ουσιαστικούς και φορολογικούς νόμους και δεν μπορεί να επηρεαστεί από τη βούληση και τις ενέργειες των διαδίκων.

Επειδή, η έκδοση καταλογιστικών πράξεων και η τήρηση των τασσόμενων διατυπώσεων για την τελείωσή της, δύναται να γίνει οποτεδήποτε εντός του προβλεπόμενου χρόνου μέχρι την τελευταία ημέρα, μετά την παρέλευση της οποίας, παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου (ΣΤΕ 2753/87)

Επειδή, όπως συνομολογεί και η ίδια η προσφεύγουσα, ήδη από το έτος 2009 η φορολογική αρχή διαπίστωνε φορολογικές παραβάσεις και βεβαίωνε, εις βάρος της εκδότριας επιχείρησης «.....», οφειλές που αφορούσαν πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί, η επιχείρηση «.....» παρέμεινε στο ακίνητο που είχε νοικιάσει και είχε δηλώσει ως έδρα μόνο για ένα μήνα από την έναρξη των εργασιών της, σύμφωνα πάντα με τις μαρτυρίες των περιοίκων χωρίς ουδέποτε να δηλώσει τη νέα της έδρα ως όφειλε.

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η ίδια, σε αντίθεση με την εκδότρια εταιρία, ανταποκρίθηκε στο σύνολο των φορολογικών της υποχρεώσεων έναντι της φορολογικής αρχής η οποία φέρεται τιμωρητικά προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: *“ Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο”*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92: *“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”*.

Επειδή, η προσφεύγουσα ενεργώντας ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, κάθε άλλο παρά τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις έναντι των φορολογικών αρχών, καθώς με την καταχώρηση των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά της βιβλία διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή ΦΠΑ κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ως εκ του ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κατασχέσεως των επίδικων τιμολογίων, κατά παράβαση του άρθρου 36, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή, στην παράγραφο 2 της ΠΟΛ 1257/1998 στην οποία επισημαίνονται τα εξής:

«2.1. Ιστορικό

Με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.4, όπως ίσχυαν μέχρι και 21.10.1998, η έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων υπογράφονταν από αυτούς που ενεργούσαν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Όπως είχε ερμηνευθεί η διάταξη αυτή σε περίπτωση νομικών προσώπων την έκθεση κατάσχεσης έπρεπε να υπογράψει ο νόμιμος εκπρόσωπος. Στην πράξη η υπογραφή της έκθεσης κατάσχεσης από τον ίδιο τον επιτηδευματία σε πολλές περιπτώσεις αποδείχθηκε εξαιρετικά δυσχερής διαδικασία και δεδομένου ότι η μη υπογραφή ή η υπογραφή από άλλο πρόσωπο συνεπάγονταν ακυρότητα της διαδικασίας αυτής, **κρίθηκε αναγκαία η διεύρυνση του κύκλου των προσώπων που είναι δυνατόν να υπογράψουν την έκθεση κατάσχεσης και στους οποίους μπορεί να κοινοποιηθεί αυτή.**

2.2. Πρόσωπα που υπογράφουν την έκθεση κατάσχεσης

Κατά την κατάσχεση ανεπισημών βιβλίων και στοιχείων ή επισήμων, εφόσον κατάσχονται συγχρόνως και ανεπίσημα, συντάσσεται, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται, εκτός από τους υπαλλήλους που διενεργούν την κατάσχεση και από έναν εκ των πιο πάνω προσώπων, που παρευρίσκεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου:

α. Στην ατομική επιχείρηση (διαζευκτικά)

- Από τον επιτηδευματία.
- Από συγγενικό προς τον επιτηδευματία πρόσωπο.
- Από υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης.

2.3. Επίδοση αντιγράφου της έκθεσης κατάσχεσης

Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον υπόχρεο ή στο παριστάμενο πρόσωπο, όπως τα πρόσωπα αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην ανωτέρω παραγρ. 2.2. ...»

Σε κάθε περίπτωση πάντως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης στην προσφεύγουσα με την ιδιότητα της ελεγχόμενης, προβάλλεται απαραδέκτως. Σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα**, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη

από την υποτιθέμενη παράβαση, επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Επιπλέον, στην προκειμένη περίπτωση τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν με την αριθμ..... έκθεση κατάσχεσης της Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν επιδόθηκε στην ίδια, με την ιδιότητά της ως ελεγχόμενη, η με αριθμ. έκθεση κατάσχεσης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίνεται απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικής περιόδου 2012.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2012 έως 31-12-2012

- **Ως προς το πρόστιμο του ΚΒΣ**

	Σε ευρώ
Υψος Προστίμου	202.000€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).