



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 27/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4494

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στις, κατά της υπ' αριθμ. .../...-...-... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. .../...-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../...-...-... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.820,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Με την ως άνω προσαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος παράβαση για την έκδοση προς την εταιρεία «.....» ενός εικονικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, Τ.Π.Υ.: .../...-...-... συνολικής αξίας 11.608,45€.

Η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,, μετά από την υπ' αριθμ. .../...-...-... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. .../...-...-... (αρ. πρωτ. εισερχομένου .../...-...-...) έγγραφου της Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματοςτης Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε.. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη η συστημένη υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-... πρόσκληση του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, στην οποία και ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της εν λόγω Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. αναφέρεται ότι οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. στα πλαίσια του ελέγχου τους έστειλαν στην Τράπεζατα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/...-...-... και ΕΜΠ/...-...-... έγγραφα με τα οποία με τα οποία ζητήθηκε η κίνηση του με αρ.εταιρικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας «.....», καθώς και αντίγραφα των παραστατικών χρεοπιστώσεων των ποσών από 1.000,00€ και άνω. Η εν λόγω τράπεζα ανταποκρίθηκε στα ως άνω έγγραφα και στα παραστατικά τα οποία απέστειλε περιλαμβάνονται η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 2.000,00€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 9.510,90€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, καθώς και η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 97,55€. Επίσης, περιλαμβάνονται η με αρ. .../...-...-... εντολή είσπραξης ποσού 4.550,00€, που αφορούσε κατάθεση ποσού 4.550,00€ στον με αρ.ατομικό λογαριασμό του (ΑΦΜ:) ομόρρυθμου μέλους και νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....». Συνεπώς, ο προσφεύγων την ...-...-... είσπραξε 2.000,00€ με την αρ./...-...-... επιταγή, την .../.../... εισέπραξε 97,55€ με την/...-...-... επιταγή, ενώ την .../.../... εισέπραξε 9.510,90€ με την με αρ./...-...-... επιταγή και την ίδια μέρα και ώρα κατέθεσε το ποσό των 4.550,00€ στον αρ.ατομικό λογαριασμό του (ΑΦΜ:), συνεπώς ο προσφεύγων επέστρεψε το ποσό των 4.550,00€.

Ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση το υπ' αριθμ. πρωτ./.... Σημειώματος Διαπιστώσεων με συνημμένα τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./...-...-... υπόμνημα το οποίο ο έλεγχος μελέτησε και λαμβάνοντας υπόψη τη με ημερομηνία

θεώρησης .../.../..... Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και τα στοιχεία από τις λοιπές πληροφοριακές εκθέσεις που έχουν σταλεί από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. σε σχέση με τους προμηθευτές της ως άνω εργοδότης εταιρείας, διαπίστωσε σύμφωνα με τα ως άνω ότι το με αρ. .../.../..... Τ.Π.Υ. είναι μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή με εικονική αξία το ποσό των 4.550,00€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η προσφυγή του.
- Επανεξεταστεί η υπόθεση και να ακυρωθεί η με ημερομηνία θεώρησης .../.../..... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.
- Ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος δεν προβαίνει στην ουσία σε δική του κρίση περί εικονικότητας του ως άνω τιμολογίου, αλλά αρκείται στο πόρισμα των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε..
- Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις εκθέσεις ελέγχου των οργάνων ελέγχου πραγματοποίησης της επένδυσης του Υπουργείου Ανάπτυξης, οι οποίες επιβεβαίωσαν την πραγματοποίηση και εκτέλεση των εργασιών.
- Ο έλεγχος δεν προέβη σε αυτοψία και επιμέτρηση των εργασιών αυτών με τη βοήθεια τοπογράφου μηχανικού.
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το τιμολόγιο το οποίο ο έλεγχος χαρακτήρισε ως εικονικό έχει εκδοθεί για πραγματικά εκτελεσθείσες εργασίες και σε αξία ταυτίσιμη με αυτές που έτρεχαν στο χρόνο εκδόσεώς του και στην περιοχή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«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 μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«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 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 δίγραμμα επιταγή.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.

Με δίγραμμα επιταγή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων ευρώ (1.000 €) και άνω, που αφορούν αγορές οπωρολαχανικών και κρεάτων, καθώς επίσης και η λαμβανόμενη προμήθεια που εμφανίζεται στην εκκαθάριση της παρ. 7 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού σε περίπτωση πωλήσεως των ως άνω αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό τρίτου. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«4. 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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

.....»

Επειδή από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. αλλά και από τον Ν. 2523/1997 δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., πρέπει να στηρίξει την απόφασή του σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. στην οποία προΐσταται, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης

φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 876/02).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, η διαπίστωση της παράβασης προέκυψε κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., μετά από την υπ' αριθμ. .../...-...-... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. .../...-...-... (αρ. πρωτ. εισερχομένου .../...-...-...) έγγραφο της Π.Δ. Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε., οι υπάλληλοι της οποίας πραγματοποιούν διευρυμένο έλεγχο σε σχέση με την εταιρεία «.....». Με το εν λόγω έγγραφο στάλθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από .../.../... Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας των ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., με στοιχεία Α.Φ.Μ.:, έχοντας λάβει υπόψη τους στοιχεία από τις κατασχέσεις που πραγματοποίησαν, όσα και λοιπά στοιχεία και έγγραφα που τέθηκαν στη διάθεσή τους.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που πραγματοποιήθηκε οι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. έστειλαν στην Τράπεζατα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/...-...-... και ΕΜΠ/...-...-... έγγραφα με τα οποία με τα οποία ζητήθηκε η κίνηση του με αρ.εταιρικού λογαριασμού όψεως της εταιρείας «.....», καθώς και αντίγραφα των παραστατικών χρεοπιστώσεων των ποσών από 1.000,00€ και άνω, στα οποία και η εν λόγω τράπεζα ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στα στοιχεία που απέστειλε η ως τράπεζα περιλαμβάνονται η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 2.000,00€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 9.510,90€ και η με αρ. .../...-...-... εντολή πληρωμής, καθώς και η με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 97,55€. Επίσης, περιλαμβάνονται η με αρ. .../...-...-... εντολή είσπραξης ποσού 4.550,00€, που αφορούσε κατάθεση ποσού 4.550,00€ στον με αρ.ατομικό λογαριασμό του (ΑΦΜ:) ομόρρυθμοι μέλους και νόμιμοι εκπροσώπου της εταιρείας «.....». Συνεπώς, ο προσφεύγων την ...-...-... είσπραξε 2.000,00€ με την αρ./...-...-... επιταγή, την .../.../... είσπραξε 97,55€ με την/...-...-... επιταγή, ενώ την .../.../... είσπραξε 9.510,90€ με την με αρ./...-...-... επιταγή και την ίδια μέρα και ώρα κατέθεσε το ποσό των 4.550,00€ στον αρ.ατομικό λογαριασμό του (ΑΦΜ:), συνεπώς ο προσφεύγων επέστρεψε το ποσό των 4.550,00€.

Επειδή ο προσφεύγων εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....», το με αρ. .../...-...-... ΤΠΥ, συνολικής αξίας 11.608,45€, το οποίο είχε καταχωρηθεί στο τηρούμενο Βιβλίο της επιχείρησης και εξοφλήθηκε με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 2.000,00€, με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 9.510,90€ και με τη με αρ./...-...-... επιταγή ποσού 97,55€.

Επειδή, από τα στοιχεία που είχε η Δ.Ο.Υ. από λοιπές πληροφοριακές εκθέσεις που έχουν σταλεί από την ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε. σε σχέση με προμηθευτές της λήπτριας εταιρείας, προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση πλήρωνε τιμολογημένες δαπάνες που αφορούσαν επιδοτούμενη επένδυση, με

επιταγές, όπως αυτό απαιτείται συνεπεία της ένταξης της στο Επιδοτούμενο Πρόγραμμα. Στην συνέχεια, σε κάποιες περιπτώσεις, διαπιστώθηκε ότι κατά την εξόφληση των επιταγών αυτών, οι κομιστές τους, την ίδια μέρα και ώρα, κατέθεταν μέρος των χρημάτων που είχαν αναλάβει στον ατομικό λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες από τις ανωτέρω περιπτώσεις το ποσό που παρακρατείτε από τον κομιστή της επιταγής αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. των εκδοθέντων παραστατικών.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω προκύπτει η μη καταβολή ολόκληρης της αξίας του εν λόγω τιμολογίου, καθόσον επεστράφη το ποσό των 4.550,00€ από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία «.....», ενώ παρατηρείται ότι το εν λόγω στοιχείο εκδόθηκε με σκοπό η λήπτρια εταιρεία να εμφανίσει στα βιβλία της δαπάνες (με παράλληλη έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ) αλλά κυρίως να υπαχθεί στις διατάξεις του επενδυτικού νόμου 2601/1998 και να εισπράξει από το Ελληνικό Δημόσιο μεγαλύτερο ποσό επιχορήγησης και ότι ο προσφεύγων δεν είναι ο μόνος που έχει εκδώσει προς τη λήπτρια εταιρεία στοιχεία με μερικώς εικονική αξία ή εικονικά ως προς τη συναλλαγή στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:
«9. 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, ο προσφεύγων δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η πραγματική αξία της συναλλαγής είναι η αναγραφόμενη αξία επί του τιμολογίου, ούτε προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν τις αιτιάσεις του, ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε είναι εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:
«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:
α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' ορίζεται:

«β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) 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 περίπτωσης 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.

Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.) του Ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) δ) ε) στ) ζ)

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από .../.../... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την μερική εικονικότητα της συναλλαγής ως προς την αξία της, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σε αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../... και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

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

Πρόστιμο βάσει του αρ. 7 του Ν. 4337/2015: $4.550,00\text{€} \times 40\% = 1.820,00\text{€}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).