



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: **16-9-2016**

Αριθμός απόφασης: **1013**

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:

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις:
 - α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ....., κατά της υπ' αριθμόν/-...-... (αριθμός taxis), οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ./..... (αριθμός taxis), οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Α8-Επανεξέτασης 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 με αριθμό/..... (αριθμός taxis) προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 3.904,00 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, λόγω παράβασης των άρθρων 2&1, 1&1, 12&1, 9,10,11,14,18&3, και 30 &4 του ΠΔ.186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ.7 παρ3 του Ν.4337/12015, διότι έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία δύο εικονικά Τ.Δ.Α. δαπανών. Η παράβαση αφορά στη λήψη δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, α)του υπ'αριθμ. .../..... ΔΑ-TIM καθ.αξίας 6.160,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 1.293,60 ευρώ και β)του υπ'αριθμ./..... ΔΑ-TIM καθ.αξίας 3.600,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 756,00 ευρώ, έκδοσης του με Α.Φ.Μ.:

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ'αριθμ./..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό υπόθεσης/..... Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας για τον προσφεύγοντα. Ο έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό/.....εντολής ελέγχου, μετά τη διαπίστωση ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα ήταν μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν με τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ:.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Οι συναλλαγές είναι νόμιμες και πραγματικές και ο καταλογισμός σε βάρος του προσφεύγοντα της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων γίνεται χωρίς αιτιολογικό. Στο κείμενο πράξης δεν αναφέρεται σε τι συνίσταται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, ούτε ποιος είναι ο φυσικός αυτουργός της έκδοσης και πλαστογράφησης των επίδικων τιμολογίων, καθώς επίσης και ποια από αυτά χαρακτηρίζονται ως πλαστά και ποια ως εικονικά.

β) Τα αυξημένα πρόστιμα σε περίπτωση λήψης εικονικών τιμολογίων, φορτωτικών κ.λ.π. και σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων συνδέονται πάντα με απόκρυψη φορολογητέας ύλης (αρ.33 παρ.2 και παρ.4 Κ.Β.Σ., αρ.8 παρ.12 Ν 1591/86 και 31 του Ν.1591/86)

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι συναλλαγές είναι νόμιμες και πραγματικές και ο καταλογισμός σε βάρος του προσφεύγοντα της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων γίνεται χωρίς αιτιολογικό πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 19 παρ. 4 του ιδίου νόμου, προκύπτει ότι, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, αλλά όχι με το φερόμενο τίμημα, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*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 του φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 5339/1995) ότι η πράξη επιβολής προστίμου δύναται, χωρίς να υφίσταται παράβαση του τύπου της διαδικασίας, να εδράζεται σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλου που διενήργησε τον έλεγχο, άλλου από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί να αποδέχεται και να υιοθετεί τις ελεγκτικές της διαπιστώσεις.

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει ότι : «*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, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)...”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασίζεται στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του ελέγχου που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε, ως αυτά αναλυτικώς και διεξοδικώς, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα αποτυπώνονται στην από έκθεσή του ελέγχου Κ.Β.Σ

➤ Η περί εικονικότητας κρίση του ελέγχου θεμελιώθηκε πλήρως σύμφωνα με τα παρακάτω:

1. Σύμφωνα με τον έλεγχο που έγινε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η επιχείρηση του ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιεί οποιεσδήποτε συναλλαγές είτε αγορές είτε πωλήσεις, καθώς επρόκειτο για ατομική επιχείρηση που υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών με χρήση πλαστών εγγράφων, με τα αναφερόμενα στοιχεία στην πλαστή ταυτότητα, χωρίς καμία συμμετοχή του πραγματικού προσώπου, ο οποίος τυγχάνει ασθενής με υψηλό ποσοστό αναπηρίας. Επιπροσθέτως, η επιχείρηση «.....» ουδέποτε προέβη σε αγορές εμπορευμάτων, ενώ εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εκ του προαναφερθέντος προκύπτει εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές.

2. Τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία με λήπτη τον προσφεύγοντα, φέρουν αρίθμηση και ημερομηνία/..... &/..... αντίστοιχα. Η εκδότρια επιχείρηση «.....» θεώρησε ΔΑ-ΤΙΜ. με αρίθμηση από 51-150 στιςστη Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, τα δύο Τ.Δ.Α. εκδόθηκαν πριν τη θεώρησή τους (Το υπ’αριθμ./.....Τ.Δ.Α. φέρει ώρα έκδοσης 08:30 π.μ.). Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι με την ίδια αρίθμηση βρέθηκαν και κατασχέθηκαν άλλα δύο Τ.Δ.Α., τα με αριθμό/..... &/..... και λήπτες διαφορετικές επιχειρήσεις.

3. Τα υπ’αριθμ./..... &/..... Τ.Δ.Α. φέρεται να έχουν εξοφληθεί μετρητοίς κατά την έκδοση και παράδοσή τους, ωστόσο, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα εξόφλησε με δόσεις χωρίς την ύπαρξη αποδείξεων εξόφλησης. Τέλος, δεν

υπάρχει παραστατικό Παροχής Υπηρεσιών για την τοποθέτηση των ελαστικών που φέρεται να αγόρασε ο προσφεύγων από το

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί νομίμων και πραγματικών συναλλαγών και ο καταλογισμός της λήψης εικονικών στοιχείων χωρίς αιτιολογικό είναι αθεμελίωτος και στερείται βασιμότητας.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα αυξημένα πρόστιμα σε περίπτωση λήψης εικονικών τιμολογίων, φορτωτικών κ.λ.π. και σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων συνδέονται πάντα με απόκρυψη φορολογητέας ύλης, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1, που αναφέρεται στα αδικήματα φοροδιαφυγής, του Ν. 1591/86 «Φορολογία, φοροδιαφυγή, δημόσια κτήματα κτλ» ορίζει ότι : «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ...η) Όποιος ... γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και ...αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... 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, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ...»

Επειδή, με την απόφαση 2330/2002 του Αρείου Πάγου προσδιορίζεται η αλλαγή που επήλθε με τις νεότερες ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/97, σε σχέση με τις παλιότερες του Ν. 1591/1986, ως προς την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην απόφαση, από

τις (παλιότερες) διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. η του Ν. 1591/1986 προκύπτει ότι για την υποκειμενική θεμελίωση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων απαιτείται, ο δράστης να γνωρίζει ότι το τιμολόγιο αυτό είναι εικονικό με την ως άνω έννοια και με την αποδοχή του να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δηλαδή στη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης. Με τη νεότερη, όμως, διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδαφ. Α' του Ν. 2523/97, τιμωρείται και όποιος αποδέχεται εικονικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι δυσμενέστερη της προηγούμενης, γιατί δεν απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ανωτέρω αδικήματος τη γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... 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. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως με ίδιες διαπιστώσεις αλλά ερειδόμενη και στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας που αφορά την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση. Οι διαπιστώσεις ελέγχου, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 23-02-2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί άμεσης σύνδεσης των αυξημένων προστίμων, σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων, με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης απορρίπτεται ως προσχηματικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. / (αριθμός taxis /) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	3.904,00€
--------------------------------------	------------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
& Νομικής Υποστήριξης
α/α

Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).