



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

Καλλιθέα, 24/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2346

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την υπ' αριθμ./2014 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ– Τμήματος Α' Μονομελούς, επί της με ημερομηνίας κατάθεσης 28/07/2008 προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ., με έδρα στην ... του ΔΗΜΟΥ ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ του ΝΟΜΟΥ ΛΑΚΩΝΙΑΣ, κατά της αριθμ. .../28-02-2008 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1999 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ./12-02-2016 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, η οποία επεδόθη στον κ.του ... ως νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2008 στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρίπολης προσφυγής και αιτήματος διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των επικαλούμενων λόγων του αιτήματος, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /28-02-2008 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 19.868,22 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/1999 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12§1 και 18§§2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Η ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 15/07/2005 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, και

Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ. /02 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/1999**, σε τρείς (3) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.385.049 δρχ. (9.934,11 ευρώ) πλέον ΦΠ.Α. 609.309 δρχ. (1.788,14 ευρώ) , εκδόσεως της επιχείρησης «.....», **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Δ.Α.- Τ.Π.	123/26-10-1999	1.200.000 δρχ	216.000 δρχ	1.416.000 δρχ.
2	Δ.Α.- Τ.Π.	146/08-11-1999	980.050 δρχ	176.409 δρχ.	1.156.459 δρχ.
3	Δ.Α.- Τ.Π.	158/28-12-1999	1.204.999 δρχ	216.900 δρχ.	1.421.899 δρχ.
		ΣΥΝΟΛΟ:	3.385.049 δρχ	609.309 δρχ	3.994.358 δρχ

Η με αριθμ. /28-02-2008 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, την 30/05/2008.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα στις 28/07/2008 ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τριπόλεως προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Η προσφεύγουσα, με την προαναφερόμενη προσφυγή με αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης και τη διαγραφή του προστίμου των 19.868,22€ ή άλλως να μεταρρυθμιστεί επί το ευνοϊκότερο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου έλαβε υπόψη της την 17/2008 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ που συντάχθηκε την 28/02/2008 από τους εφοριακούς υπαλλήλους, και που υπηρετούν στην ΥΠΕΕ Επιχειρήσεων Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, αλλά επέδωσαν στο υποκατάστημα της εταιρείας τους την από 15/07/2005 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ των ίδιων υπαλλήλων. Επομένως, η εταιρεία τους αδυνατεί να αμυνθεί και να αποκρούσει τους σχετικούς με την επιβολή του προστίμου ισχυρισμούς και η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου στερείται αιτιολογίας.

β) Ακόμη και υποτεθεί ότι εκ παραδρομής η ως άνω απόφαση εκδόθηκε βάσει της από 28/02/2008 έκθεσης ελέγχου του ΚΒΣ και πάλι το προσβαλλόμενο πρόστιμο είναι παράνομο και άκυρο διότι δεν τηρήθηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, ήτοι δεν επιδόθηκε στην εταιρεία τους αντίγραφο της με αριθμ./2002 έκθεσης κατάσχεσης.

γ) Στην από 15/7/2005 έκθεση ελέγχου του ΚΒΣ των ως άνω υπαλλήλων υπάρχουν ελλειπείς και αντιφατικές αιτιολογίες και συγκεκριμένα ενώ αρχικά αναφέρεται ότι τα βιβλία καθώς και το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων που αφορούσαν το υποκατάστημα της εταιρείας, δεν απεδείχθησαν στον έλεγχο και για το λόγο αυτό καταλογίστηκε παράβαση μη επίδειξης των βιβλίων και των στοιχείων στη συνέχεια αναγράφεται ότι :

α. το αρ. 123/26-10-99 Δελτίο Αποστολής –Τιμολόγια αξίας 1.200.000δρχ το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στη σελίδα 19 του με κωδικού διάτρησης Ημερολογίου Ταμείου.

β. το αρ. 146/08-01-99 Δελτίο Αποστολής –Τιμολόγια αξίας 980.050δρχ το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στη σελίδα 21 του με κωδικού διάτρησης Ημερολογίου Ταμείου και

γ. το αρ. 158/28-12-- Δελτίο Αποστολής –Τιμολόγια αξίας 1.204.999δρχ το οποίο βρέθηκε καταχωρημένο στη σελίδα 23 του με κωδικού διάτρησης Ημερολογίου Ταμείου.

δ) Η εταιρεία δεν υπέπεσε σε παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του 2523/1997, και των άρθρων 2§,1 12§§1,5 και 14, 18§2, 9 του Π.Δ. 186/92 καθ'όσον δε ζήτησε, δεν έλαβε και πολύ περισσότερο δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα τρία (3) δελτία αποστολής – τιμολόγια, τα οποία φέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι είναι πλαστά και εικονικά. Η πράξη της καταχώρησης δεν ήταν δυνατόν εξ αντικειμένου να διαπιστωθεί από τους ελεγκτές καθώς τα λογιστικά βιβλία και τα περισσότερα των στοιχείων της επιχείρησης είχαν από καιρό προ του ελέγχου αποτελέσει αντικείμενο υπεξαίρεσης από το λογιστή της εταιρείας Τα όσα ισχυρίζονται οι ελεγκτές ότι δήθεν είναι καταχωρημένα στις σελίδες 19, 21 και 23 του ημερολογίου ταμείου είναι αβάσιμα, αυθαίρετα και ανακριβή.

ε) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ στέρησε από την εταιρεία το συνταγματικά κατοχυρωμένο από το άρθρο 20§2 του Συντάγματος δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.

Επί της ως άνω προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Τριπόλεως (Τμήμα Α° Μονομελές) εξέδωσε την υπ' αριθμ./2014 απόφαση σύμφωνα με την οποία «*αναπέμπει την υπόθεση στη*

Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, προκειμένου να τηρηθεί η σχετική με το αίτημα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς διαδικασία.»

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ επέδωσε στις 29/02/2016 στον κ.του ως εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, την με αριθμ. πρωτ./12-02-2016 πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία καλείται εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση της εν λόγω πρόσκλησης, όπως προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την αποδοχή ή μη της με αριθμ./28-02-2008 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεως 1999, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§10 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχτηκε την ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ και προς τούτο συντάχθηκε το από 29/02/2016 πρακτικό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 10 του Ν. 4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου με την οποία κηρύσσεται απαράδεκτη η συζήτηση ενδίκου βοηθήματος ή μέσου και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση για να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, το αίτημα για διοικητική επίλυση εξετάζεται από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδεχθεί την προσβαλλόμενη πράξη εντός αποκλειστικής προθεσμίας πέντε ημερών από την κοινοποίηση σε αυτόν της δικαστικής απόφασης ή σχετικής πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης».

Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 § 10 του ν. 4174/2013 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν 4337/2015), καθόσον σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./2014 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τρίπολης (Τμήματος Α') η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, επέδωσε στις 29/02/2016 στον κ.του ως εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας, την με αριθμ. πρωτ./12-02-2016 πρόσκληση, σύμφωνα με την οποία καλείται εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση της εν λόγω πρόσκλησης, όπως προσέλθει στην Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την αποδοχή ή μη της με αριθμ./28-02-2008 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεως 1999 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε την ως άνω πρόσκληση για αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης, όπως προκύπτει από το με ημερομηνία 29/02/2016 Πρακτικό.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **2§1 εδάφιο 1° του ΠΔ 186/92** (ΚΒΣ):

«1. 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 τις διατάξεις του άρθρου **12§1 του ΚΒΣ**:

«**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 επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«**9.** Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρητημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

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, στο άρθρο **5§1 εδάφιο 1° 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 την παράγραφο **10 περίπτωση β'** του ως άνω νόμου και άρθρου, όπως ίσχυε την κρινόμενη χρήση:

«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 καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των (300.000) τριακοσίων χιλιάδων δρχ. 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, το πέμπτο εδάφιο της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5, προστέθηκε με το άρθρο 10§8 του ν.2753/99 και ισχύει από **17/11/1999**, σύμφωνα με το άρθρο 26 περ. θ' του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **10§12 του ν. 2753/1999:**

«12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, εφαρμόζονται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι του χρόνου δημοσίευσης του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους από τις φορολογικές αρχές, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί από τους προϊστάμενους των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου ή έχουν εκδοθεί οι αποφάσεις αυτές και κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής κατ' αυτών ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτηση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος, να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς με βάση τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ακολουθουμένης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α).»

Στην περίπτωση που δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 46§6 του Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 ορίζεται ότι:

«6. Η αληθής έννοια του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 10 του Ν. 2753/1999 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 9 των άρθρων 7 και 9 του Ν. 3052/2002 είναι ότι αναφέρεται στη μη επίτευξη της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με τις ευνοϊκότερες διατάξεις των νόμων αυτών για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και για τις αποφάσεις επιβολής προστίμου ή τα φύλλα ελέγχου που είχαν εκδοθεί κατά το χρόνο δημοσίευσης των νόμων αυτών και όχι για τις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον των Δ.Ο.Υ. για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ή τα φύλλα ελέγχου».

Επειδή στο άρθρο **19§4 του ν. 2523/1997** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από 15/07/2005 έκθεσης ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, και προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/1999**, σε τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 3.385.049 δρχ. (9.934,11 ευρώ) πλέον Φ.Π.Α. 609.309 δρχ. (1.788,14 ευρώ) , εκδόσεως της επιχείρησης «.....», **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

α/α	Είδος στοιχείου	αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
-----	--------------------	-------------------------	-------------	--------	---------------

1	Δ.Α.- Τ.Π.	123/26-10-1999	1.200.000 δρχ	216.000 δρχ	1.416.000 δρχ.
2	Δ.Α.- Τ.Π.	146/08-11-1999	980.050 δρχ	176.409 δρχ.	1.156.459 δρχ.
3	Δ.Α.- Τ.Π.	158/28-12-1999	1.204.999 δρχ	216.900 δρχ.	1.421.899 δρχ.
		ΣΥΝΟΛΟ:	3.385.049 δρχ	609.309 δρχ	3.994.358 δρχ

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των ως άνω φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η ως άνω Έκθεση Ελέγχου – Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, στην οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά στην εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ:....., αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενέργησε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, όπως αυτές καταγράφονται στο αριθμ./2002 έγγραφό της προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση :

Α) Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 18/02/1998, με αντικείμενο εργασιών «παραγωγή, ανατύπωση έγχρωμης, ασπρόμαυρης φωτογραφίας, φωτογραφήσεις, φωτορεπορτάζ, διαφημίσεις, παραγωγή διαφημιστικών ειδών» με έδρα επί της οδού στη Θεσ/νικη και υποκατάστημα επί της οδού στη Θεσ/νικη

Β) Δεν άσκησε ποτέ επαγγελματική δραστηριότητα στις εν λόγω διευθύνσεις.

Γ) Δεν υπέβαλε μέχρι την έκδοση της έκθεσης ελέγχου δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.

Δ) Θεώρησε βιβλία και στοιχεία με τις αριθμ./20-02-1998 και/23-03-1998 πράξεις θεώρησης. Φορολογικά στοιχεία με χαρακτηριστικά των κρινόμενων στοιχείων ουδέποτε θεωρήθηκαν.

Ε) Στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ως διεύθυνση η στο Π. Φάληρο, όπου επίσης είναι άγνωστη και ανύπαρκτη, και διαφορετικό αντικείμενο εργασιών .

Επομένως, είναι φανερό ότι η εν λόγω εταιρεία συστάθηκε με μοναδικό σκοπό τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων και στη συνέχεια την έκδοση εικονικών στοιχείων προκειμένου να ιδιοποιείται τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Επειδή, ο έλεγχος του ΣΔΟΕ, απέδειξε ότι η συναλλαγή ήταν αδύνατον να πραγματοποιηθεί μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εκδότριας των εικονικών στοιχείων επιχείρησης, καθώς η εκδότρια ήταν ανύπαρκτη εμπορικά επιχείρηση, πλην όμως δεν είχε στη διάθεση του περισσότερα στοιχεία για να αποδείξει και πιθανή εικονικότητα της συναλλαγής με την έννοια της καθ' ολοκλήρου ή μέρους μη πραγματοποίησής της.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς η πώληση των εμπορευμάτων πιθανόν να πραγματοποιήθηκε από πρόσωπο ή επιχείρηση διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. **Επειδή**, με τη με αριθμ./28-02-2008 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ, τα πρόστιμα επιμετρήθηκαν χωρίς τη μείωση του 50% που ισχύει για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με το άρθρο 5§10 περίπτ. β' εδάφιο 5 του ν. 2523/1997.

Επειδή, η από 15/07/2005 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, και, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ για την επιβολή του προβλεπόμενου προστίμου Κ.Β.Σ. Όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, η ανωτέρω έκθεση ελέγχου παραλήφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ την 12/10/2005 και καταχωρήθηκε στο σύστημα taxis την 28/02/2008 και έλαβε αριθμ. πρωτ./2008. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ εξέδωσε τη με αριθμ./28-02-2008 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 30/05/2008 μαζί με την από 15/07/2005 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Επομένως, η με αριθμό καταχώρησης/2008 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. που αναγράφεται στο σκεπτικό της προσβαλλόμενης πράξης είναι η ίδια με την από 15/07/2005 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι αδυνατεί να αμυνθεί και να αποκρούσει τους σχετικούς με την επιβολή του προστίμου ισχυρισμούς καθώς δεν της έχει κοινοποιηθεί η από/2008 Έκθεση Ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή, στις 21/06/2002 οι ως άνω ελεγκτές της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε διενήργησαν, παρουσία του, πατέρα και πληρεξούσιου (βάσει του με αριθμ./97 συμβολαιογραφικού πληρεξούσιου) του νόμιμου διαχειριστή της εταιρείας, έλεγχο στο υποκατάστημα της επιχείρησης στα Ιλίσια Αττικής κατά τον οποίο κατάσχεσαν μεταξύ άλλων τα με αριθμ. 123/26-10-1999, 146/08-11-1999 και 158/28-12-1999 δελτία αποστολής – τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας αντιστοίχως 1.200.000 δρχ, 980.050 δρχ και 1.204.999 δρχ, των οποίων η εξόφληση είχε γίνει τοις μετρητοίς, καθ'ότι δημιουργήθηκαν υπόνοιες, λόγω του ακανόνιστου της διάτρησής τους, των περιγραφόμενων σ' αυτά ειδών αλλά και του τρόπου εξόφλησής τους.

Επειδή, για την κατάσχεση αυτή συντάχθηκε σε τρία (3) αντίτυπα η με αριθμ./21-06-2002 έκθεση κατάσχεσης, από τα οποία το ένα αντίτυπο επιδόθηκε αυθημερόν στο, όπως προκύπτει από το σώμα της εκθέσεως επί του οποίου υπέγραψε ο ανωτέρω και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου καθώς υπάρχουν ελλείψεις και αντιφατικές αιτιολογίες σχετικά με τη μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων

του υποκαταστήματος της εταιρείας, ουδόλως επηρεάζει την κρίση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί μεν τη διάπραξη των παραβάσεων χωρίς όμως να διατυπώνει προς υποστήριξη της θέσης της αυτής, συγκεκριμένους ισχυρισμούς για την ουσία της υπόθεσης (προσκομίζοντας και σχετικά αποδεικτικά στοιχεία τα οποία επανειλημμένα της ζήτησε ο έλεγχος), και ειδικότερα ισχυρισμούς που να αφορούν, το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και την καλή της πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη (πρβλ. ΣτΕ 3578/2013, 948, 2383/2012), ο σχετικός ισχυρισμός ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης μετά το πέρας του διενεργηθέντος από τους ελεγκτές του ΣΔΟΕ ελέγχου και πριν από τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου είναι απορριπτέος προερχόντως ως αλυσιτελής.

Επειδή, βάσει της 15/07/2005 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής εκδόθηκε εκτός από την προσβαλλόμενη ΑΕΠ και η υπ' αριθμ./28-02-2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 166.517,26 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 24§4 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12§1 και 18§§2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, το οποίο αφορά σε τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις διότι η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 28.370.380 δρχ. πλέον ΦΠ.Α. 5.106.668δρχ., εκδόσεως της επιχείρησης «....», **ΑΦΜ:.....**

Επειδή, κατά της υπ' αριθμ. .../28-02-2008 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΕΡΟΠΟΛΗΣ η προσφεύγουσα κατέθεσε την από 27/07/2008 προσφυγή (Α.Κ.Δ./2009) στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρίπολης, με ισχυρισμούς κατά βάση όμοιους με την υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./2014 απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Τρίπολης (τμήμα α' Τριμελές) απέρριψε στο σύνολό της την ως άνω προσφυγή για λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στο σκεπτικό αυτής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/07/2005 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, και, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη με αριθμ./28-02-2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση τυγχάνει ακυρωτέα ως αόριστη και αντιφατική είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 28-07-2008 κατατεθείσας στο Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο Τριπόλεως προσφυγής - αίτησης συμβιβασμού της «.....» με Α.Φ.Μ., την επικύρωση της με αριθμ./28-02-2008 προσβαλλόμενης πράξης με την ορθή εφαρμογή του άρθρου 5§10 περίπτ. β' εδάφιο 5 του ν. 2523/1997, ήτοι με τη μείωση του 50% που ισχύει για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, και την αναπομπή της υπόθεσης για συζήτηση ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Τριπόλεως, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2014 απόφασή του.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ