



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 760/05-07-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/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 Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/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.1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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.1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «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 ΔΕΔ.Β1.1052867ΕΞ2015/21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ.Β1.1035074ΕΞ2016/03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
 - θ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.**
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008), η οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ.... προσφεύγο..... .**
- 4. Την με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008.**

5. Την από Έκθεση Υποβολής Απόψεων της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισηγήση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της προσφεύγουσας ατομικής κτηνοτροφικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.: και με κύρια και αποκλειστική δραστηριότητα την Εκτροφή Μοσχαριών Πάχυνσης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/..... προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε σε βάρος τ.... προσφεύγο..... πρόστιμο 8.136,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει στην παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και, συγκεκριμένα, του, χειρόγραφα εκδοθέντος, Τιμολογίου Πώλησης (αγαθών) (ΤΠ) Νο...../....., καθαρής αξίας 20.340,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9% 1.830,60 €, δηλαδή συνολικής αξίας 22.170,60 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:, που αφορά σε υποτιθέμενη δαπάνη για αγορά ζωοτροφών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 11, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφοι 2 και 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα.

Σύντομο Ιστορικό

Η Δ.Ο.Υ. διενήργησε πλήρη φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: για τα οικονομικά έτη 2008 – 2012 (διαχειριστικές περιόδους 2007 – 2011), με βάση Δελτία Πληροφοριών που είχαν διαβιβαστεί στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. από διάφορες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών (Δ.Ο.Υ., Δ.Ο.Υ., ΥΠ.Ε.Ε./..... κ.λπ.). Η ως άνω ελεγχθείσα ατομική επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών την 13/02/2007 δηλώνοντας ως έδρα γραφείο εμβαδού 31,59 τ.μ. στον (....) όροφο οικοδομής κείμενης επί της οδού αριθμός στο κέντρο της και την 28/02/2007 πραγματοποίησε έναρξη υποκαταστήματος στην σε χώρο εμβαδού 64 τ.μ.. Τόσο η έδρα όσο και το υποκατάστημα, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφορικό σύστημα “*taxis*” του Υπουργείου Οικονομικών, είναι ενεργά κατά τη σύνταξη της παρούσας. Η ελεγχθείσα επιχείρηση, σύμφωνα με τα στοιχεία που υπάρχουν στο “*taxis*”, ασκεί από το έτος 2007 μία (1) κύρια δραστηριότητα και τρεις (3) δευτερεύουσες, οι οποίες είναι παντελώς άσχετες με το αντικείμενο της εμπορίας ζωοτροφών.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι ελεγχόμεν.... υπήρξε κατά συρροή εκδότη.... εκατοντάδων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, στις διαχειριστικές περιόδους 2007 – 2011, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, μεταξύ των οποίων, το χειρόγραφα εκδοθέν από το υποκατάστημα, Δελτίο Αποστολής (ΔΑ)

No...../..... με ίχνος θεώρησης (ο κωδικός αφορά στη Δ.Ο.Υ.), το οποίο είναι πλαστό, διότι η διάρρηξή του δεν έγινε από τη Δ.Ο.Υ., ούτε από οποιαδήποτε άλλη Δ.Ο.Υ., αλλά αποτελεί προϊόν παραχάραξης και το αντίστοιχο, χειρόγραφο εκδοθέν, επίδικο ΤΠ No...../....., καθαρής αξίας 20.340,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9% που αφορά σε υποτιθέμενη αγοραπωλησία ζωοτροφών, το οποίο, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στ...ν προσφεύγο....., κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.

Η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» για την ελεγχθείσα ατομική επιχείρηση, αντίγραφο της οποίας διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. Ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό/..... εντολή για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου στ...ν προσφεύγο....., με βάση τα αποτελέσματα του οποίου συντάχθηκε η από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων.

.... προσφεύγ....., με την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/..... **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η Δ.Ο.Υ., η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας του επίδικου φορολογικού στοιχείου, δεν απέδειξε ουδέν, σε αντίθεση με τ...ν προσφεύγο..... που ανταπέδειξε την πραγματικότητα της συναλλαγής.

2.

Για την επιβολή της κύρωσης του επίδικου προστίμου απαιτείται πλήρης αιτιολογία, δηλαδή πλήρης απόδειξη των πραγματικών γεγονότων που επικαλείται η Φορολογική Διοίκηση.

3.

Της επιβολής της κύρωσης προηγείται η ακρόαση του διοικουμένου. Η αρχή αυτή είναι κύρια, διότι βασίζεται στη συνταγματική επιταγή της προηγούμενης ακρόασης, έχει δε την έννοια ότι η ακρόαση ενεργείται, στην πραγματικότητα, κατά χρόνο επίκαιρο για τον διοικούμενο και κατά τρόπο πλήρη, αφού, δηλαδή, γνωστοποιηθεί στον φορολογούμενο επακριβώς η παράβαση που του προσάπτεται με συγκεκριμένα στοιχεία και όχι αορίστως.

4.

Η συνδρομή υπαιτιότητας στο πρόσωπο του φορολογουμένου προϋποτίθεται, διότι η ευθύνη για κάθε φορολογική παράβαση είναι υποκειμενική, εφόσον βάσει αυτής γίνεται ο καταλογισμός, αλλά και η επιμέτρηση του μεγέθους της κύρωσης και γι' αυτό επιβάλλεται η προηγούμενη ακρόαση.

5.

Γίνεται επίκληση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας, καθώς και της αρχής της αναγκαιότητας, οι οποίες διέπουν όλο το σύστημα των διοικητικών κυρώσεων, διότι η συντέλεση και έκταση της διοικητικής παράβασης είναι αποτέλεσμα της υπαίτιας συμμετοχής (ενέργειας ή παράλειψης) του φορολογουμένου.

6.

Γίνεται επίκληση της αρχής της χρηστής διοίκησης στην οποία εμπεριέχονται οι αρχές της καλής πίστης και της επιείκειας της Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, 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 μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.».

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο τ.... προσφεύγο.....:

Ο πρώτος και δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ.... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται 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, 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»

και με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής

υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ2223/1995).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται, πλέον, η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει πλαστά ή εκδίδει ή λαμβάνει εικονικά φορολογικά στοιχεία και, συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με αριθμό 285/2012 Απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από τον δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς, δε, απαιτείται δόλος ο οποίος περιλαμβάνει την γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, την θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχτεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: και έναρξη εργασιών την 13/02/2007, είναι, ουσιαστικά, εικονική και ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία λειτούργησε αποκλειστικά και μόνον για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, όπως αποδεικνύεται από τα κάτωθι εκτεθέντα:

α. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι υπήρξε κατά συρροή εκδότης..... εκατοντάδων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις, στις διαχειριστικές περιόδους 2007 – 2011, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ και τ.... επέβαλε τις σχετικές κυρώσεις.

β. Δήλωσε, στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ότι ασκεί από το έτος 2007 μόνον τις ακόλουθες δραστηριότητες:

- Εκτέλεση Λοιπών Κατασκευαστικών Εργασιών Ειδικής Φύσης (κύρια).
- Παραγωγή Φυσικού Αερίου – Διανομή Αερίων, Καυσίμων με Αγωγούς (δευτερεύουσα).
- Εκμίσθωση Εξοπλισμού Κατασκευών ή Κατεδαφίσεων, μαζί με τον Χειριστή (δευτερεύουσα).
- Χονδρικό Εμπόριο Φρούτων και Λαχανικών (δευτερεύουσα).

Η άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών απαιτεί την κυριότητα ή μίσθωση των κατάλληλων αποθηκευτικών χώρων, προϋπόθεση που δεν πληρείται με τις δηλωθείσες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, ήτοι το γραφείο – έδρα εμβαδού 31,59 τ.μ. στον (....) όροφο οικοδομής κείμενης επί της οδού στο κέντρο της και το υποκατάστημα 64 τ.μ. στη Εξάλλου, από τον Ιούνιο ή Ιούλιο του 2007 αποδεδειγμένα είχε εγκαταλειφθεί η έδρα από την εν λόγω επιχείρηση, από δε τον Μάιο του ίδιου έτους είχε παύσει η λειτουργία του υποκαταστήματος, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., χωρίς να έχουν δηλωθεί οι συγκεκριμένες μεταβολές στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

γ. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό για τις ανάγκες τ..., παρά το γεγονός ότι είχε την έδρα και το υποκατάστημα σε περιοχές με μεγάλη μεταξύ τους χιλιομετρική απόσταση (..... –).

δ. Από την έναρξη εργασιών το έτος 2007, ουδέποτε υπέβαλε Δηλώσεις Φορολογίας

Εισοδήματος, Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών (άρθρο 20 του Π.Δ.186/1992), **παρά μόνον** δύο (2) Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. για το πρώτο και δεύτερο τρίμηνο του 2007.

ε. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών τρίτων, δεν προκύπτουν στοιχεία αγορών ή δαπανών εκ μέρους της ως άνω ατομικής επιχείρησης, παρά μόνον για το έτος 2007, κατά το οποίο φέρεται να πραγματοποιήθηκαν αγορές – δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας μόνον 11.787,96 €.

στ. Ουδέποτε επιδείχθηκαν τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., παρά την κοινοποιηθείσα σχετική Αίτηση Χορήγησης.

ζ. Δεν διέθετε την κατάλληλη υποδομή (αποθηκευτικούς χώρους, μεταφορικά μέσα κ.λπ.) για τη διαχείριση, αποθήκευση και μεταφορά των τεράστιων ποσοτήτων εμπορευμάτων που φέρεται να διακίνησε, αλλά ούτε προέβη σε μίσθωση ανάλογων μέσων.

η. Τα εκατοντάδες εκδοθέντα **εικονικά** φορολογικά στοιχεία ήταν και **πλαστά**, διότι **δεν θεωρήθηκαν νομίμως στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. της έδρας και του υποκαταστήματος, η δε διατήρησή τους αποτελεί προϊόν παραχάραξης.**

θ. Πολλά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, αν και φέρονται να εκδόθηκαν σε διαφορετικές ημερομηνίες, έχουν ταυτόσημη αρίθμηση, ενώ άλλα, αν και έχουν εκδοθεί μεταγενέστερα, φέρουν προγενέστερη αρίθμηση, ήτοι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη κατά χρονολογία αρίθμηση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το επίδικο ΤΠ Νο...../..... είναι εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, το δε αντίστοιχο ΔΑ Νο...../..... είναι πλαστό, για τους λόγους που ακολουθούν:

α. Αναφορικά με τον ισχυρισμό τ... προσφεύγο..... ότι οι ζωοτροφές της επίδικης συναλλαγής μεταφέρθηκαν στις εγκαταστάσεις τ... με το με αριθμό κυκλοφορίας **φορτηγό**, από το πληροφορικό σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Οικονομικών αποδεικνύεται ότι το εν λόγω όχημα δεν είναι φορτηγό, όπως θα απαιτείτο για την μεταφορά μεγάλης ποσότητας ζωοτροφών, αλλά επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης, 1390 κ.ε., που ανήκει σε τρίτο φυσικό πρόσωπο που διαμένει στην

β. Ουδέποτε από το έτος 2007 η εκδότρια επιχείρηση δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη δραστηριότητα της εμπορίας ζωοτροφών, που αποτελεί το αντικείμενο της επίδικης συναλλαγής.

γ. Αναφορικά με τον ισχυρισμό τ.... προσφεύγο..... ότι το επίδικο ληφθέν φορολογικό στοιχείο δαπάνης, **καθαρής αξίας 20.340,00 €** πλέον Φ.Π.Α. 9%, ήταν μηδαμινής αξίας σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 800.000,00 € και τις εισροές που ήταν περί τα 460.000,00 €, από την αντιπαραβολή με την υποβληθείσα οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, αποδεικνύεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ήταν 463.738,80 €, **τα δε καθαρά κέρδη με βάση τα βιβλία ήταν 23.186,94 €.** Συνεπώς, γίνεται κατανοητό ότι **χωρίς** την καταχώρηση του επίδικου εικονικού Τιμολογίου, τα καθαρά δηλωθέντα κέρδη με βάση τα βιβλία **θα είχαν σχεδόν διπλασιαστεί** και θα είχαν διαμορφωθεί στα 43.526,94 €, η δε φορολογική επιβάρυνση θα ήταν κατ' αναλογία μεγαλύτερη.

δ. Το χειρόγραφο εκδοθέν από το υποκατάστημα της, ΔΑ Νο...../....., με ίχνος θεώρησης (ο κωδικός αφορά στη Δ.Ο.Υ.), είναι **πλαστό**, διότι η θεώρηση και διατήρησή του δεν έγινε από τη Δ.Ο.Υ., ούτε από οποιαδήποτε άλλη Δ.Ο.Υ., όπως αποδεικνύεται από το πληροφοριακό σύστημα "taxis" του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά αποτελεί προϊόν παραχάραξης.

ε. Στο επίδικο ΤΠ Νο...../....., συνολικής αξίας 22.170,60 €, αναγράφεται ότι **εξοφλήθηκε με μετρητά.** δε προσφεύγ..... δεν προσκόμισε, στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την εν λόγω εξόφληση. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 εδάφιο β) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι «*Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή*». Η φερόμενη, κατά παράβαση, εξόφληση του επίδικου τιμολογίου «*τοις μετρητοίς*», αποτελεί **ισχυρή ένδειξη εικονικότητας της εν λόγω συναλλαγής**, διότι με τους προβλεπόμενες τρόπους εξόφλησης μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό ή με δίγραμμη επιταγή, οι οποίοι αποφεύχθηκαν από τ...v προσφεύγο....., παρέχεται στη Φορολογική Διοίκηση η δυνατότητα

ελεγκτικών επαληθεύσεων με την παρακολούθηση της «ροής του χρήματος» μέσω των «κινήσεων» των τραπεζικών λογαριασμών ή των προσωπικών στοιχείων των κομιστών των δίγραμμων επιταγών, δυνατότητα που στερείται στην περίπτωση εξόφλησης «τοις μετρητοίς». Επιπλέον, η άμεση εξόφληση τιμολογίων μεγάλης αξίας με μετρητά «στο χέρι» και, εν προκειμένω, του επίδικου τιμολογίου συνολικής αξίας 22.170,60 €, δεν συνάδει με την επικρατούσα, κατά το έτος 2008, εμπορική και συναλλακτική πρακτική που υπαγόρευε την εξόφληση ανάλογων υποχρεώσεων, κατά το συντομότερο, με μεταχρονολογημένες επιταγές έκδοσης ορισμένων μηνών από την έκδοση των τιμολογίων.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο τ.... προσφεύγο.....:

Ο τρίτος και τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, την 14/12/2015 κοινοποιήθηκε νόμιμα από τη Δ.Ο.Υ. στ..ν προσφεύγο..... το με αριθμό/..... «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) – Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)» και η αντίστοιχη «Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων». Στο εν λόγω Σημείωμα και την Προσωρινή Πράξη αναφέρεται αναλυτικά η παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του επίδικου εικονικού τιμολογίου και γίνεται μνεία για τη δυνατότητα υποβολής των απόψεων τ.... προσφεύγο..... και προσκόμισης νέων στοιχείων στον έλεγχο, αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. ... προσφεύγ..... υπέβαλε τις απόψεις τ.... εγγράφως, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/..... υπόμνημα, στο οποίο, όμως, **δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ....**. Στην δε οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., παραθέτονται εκτενώς και αναλυτικά οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν την εικονικότητα του επίμαχου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με τον **Ν.2523/1997** καθιερώθηκε ένα **αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων**, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και 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, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Ο πέμπτος και έκτος προβαλλόμενος ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., με τους οποίους γίνεται επίκληση των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, της αναγκαιότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της επιείκειας, απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι, προβάλλονται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά.

Επειδή, η **αρχή της αναλογικότητας** αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ήταν πλήρης και εμπειστατωμένος και βασίστηκε στο πόρισμα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου που είχε διενεργηθεί από την Δ.Ο.Υ. στην αντισυμβαλλόμενη εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:, όπως παραθέτονται στη σχετική από «Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)» της Δ.Ο.Υ., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο..... .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται 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.», πλην, όμως, ... προσφεύγ..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας επιχείρησης, από την οικεία από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση που περιγράφεται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιχειρήσιμη εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο φορολογικός έλεγχος σε αυτήν, για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπειστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα και η παράβαση του Κ.Β.Σ. που περιγράφεται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της ατομικής κτηνοτροφικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – Καταλογιζόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)

Η με αριθμό/..... **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, ως ακολούθως:

Πρόστιμο 8.136,00 € (20.340,00 € x 40%) για την παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και, συγκεκριμένα, του, χειρόγραφα εκδοθέντος, ΤΠ No...../....., καθαρής αξίας 20.340,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9%, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης

«.....» με Α.Φ.Μ.:, που αφορά σε υποτιθέμενη δαπάνη για αγορά ζωοτροφών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 11, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παράγραφοι 2 και 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).