



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: 364/20-04-2016

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 (ΦΕΚ1.893Β/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 Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3.367Β/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.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 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ815Β/07-05-2015), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθμό ΔΕΔ Β1 1035074 ΕΞ 2016 / 03-03-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ748Β/21-03-2016).
- θ.** Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης 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 46.524 Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), κατά της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004).

4. Την με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004.

5. Την με αριθ. πρωτ./..... Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, της αρμόδιας υπαλλήλου – ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. που διενέργησε τον επανέλεγχο, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με ημερομηνία ως Ομόρρυθμη Εταιρία με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.: και έδρα στο Κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, η προσφεύγουσα είχε την επωνυμία «.....» και τήρησε βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992).

Την η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μεταβολή της επωνυμίας της σε «.....» και την μετατράπηκε σε Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: και μετέφερε την έδρα της στ... .., στην οδό αριθμός Η δε φορολογική και ελεγκτική της αρμοδιότητα περιήλθε στην Δ.Ο.Υ. (κωδ.).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Η προσφεύγουσα είχε υπογράψει την με αριθμό/..... Πράξη Αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008, με την οποία περαίωσε το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 2004), εξοφλώντας το οφειλόμενο ποσό του φόρου.

Ο κ. του, συνταξιούχος, κάτοικος, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα «*taxis*» του Υπουργείου Οικονομικών, είχε διατελέσει από έως Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: Ο εν λόγω υπέβαλε μηνυτήρια αναφορά προς την Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, με την οποία κατήγγειλε ότι πλήθος συναλλαγών της προαναφερθείσας Α.Ε. με την ήδη προσφεύγουσα, οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, ήταν **εικονικές**. Συγκεκριμένα, ο κ. κατήγγειλε ως εικονικά σαράντα πέντε (45) Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) που η ήδη προσφεύγουσα είχε εκδώσει προς την προαναφερθείσα Α.Ε., κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, με τα οποία πωλήθηκαν ξύλινες παλέτες που μεταφέρθηκαν από τις εγκαταστάσεις της εκδότριας – προσφεύγουσας σε εκείνες της λήπτριας Α.Ε. με το με αριθμό κυκλοφορίας φορτηγό Ι.Χ., ιδιοκτησίας της ήδη προσφεύγουσας. Ακολούθως, ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών διαβίβασε στην τότε Περιφερειακή Διεύθυνση (Π.Δ.) Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. την με αριθμό παραγγελία για διερεύνηση των καταγγελιών. Η τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. καταχώρησε την υπόθεση με αριθμό, διενήργησε σχετικό έλεγχο στα πλαίσια του οποίου ελέγχθηκαν συνολικά ογδόντα δύο (82) Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΤΠ) και ΔΑ–ΤΠ που η ήδη προσφεύγουσα είχε εκδώσει προς την προαναφερθείσα Α.Ε. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004 – μεταξύ των οποίων τα σαράντα πέντε (45) καταγγελλθέντα ως εικονικά ΔΑ–ΤΠ – και συνέταξε την από «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», σύμφωνα με το Πόρισμα της οποίας δεν προέκυψε εικονικότητα των ελεγχθεισών συναλλαγών. Να σημειωθεί ότι όλες οι ελεγχθείσες συναλλαγές αφορούσαν σε πωλήσεις ξύλινων παλετών.

Στη συνέχεια, ο κ., θεωρώντας λανθασμένο το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, παρήγγειλε στους δικαστικούς πραγματογνώμονες κ.κ. και τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης, σε εκτέλεση της οποίας συντάχθηκε η από σχετική Έκθεση. Ακολούθως, ο κ. επανήλθε στις καταγγελίες του με την από και με αριθμ. πρωτ. /..... «Εξώδικη Πρόσκληση – Δήλωση» προς τη Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, με την οποία θεώρησε το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου «σφαλερό, ελλιπές και ανατιολόγητο» και γι' αυτό ζήτησε την άμεση (λόγω επικείμενης παραγραφής) διενέργεια συμπληρωματικής έρευνας και τη σύνταξη νέου Πορίσματος, λαμβανομένης υπόψη της από συνημμένης Έκθεσης πραγματογνωμοσύνης. Προς ενίσχυση των καταγγελιών του, ο κ. κατέθεσε την νεότερο Υπόμνημα με το οποίο παρατέθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία. Η Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης αποφάσισε τον επανέλεγχο της με αριθμό υπόθεσης της τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και διαβίβασε αρμοδίως τον σχετικό φάκελο στη Δ.Ο.Υ. για τα περαιτέρω. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε, αρχικά, την με αριθμό («elenxis») εντολή επανελέγχου για την υπό κρίση υπόθεση και, σε συνέχεια αυτής, την με αριθμό («elenxis») εντολή επανελέγχου, **ο δε διενεργηθείς επανέλεγχος** διερεύνησε και εξέτασε τα ογδόντα δύο (82) προαναφερθέντα ΤΠ και ΔΑ–ΤΠ και **έκρινε ως εικονικά είκοσι πέντε (25) ΔΑ–ΤΠ από αυτά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 € πλέον Φ.Π.Α. 18%.**

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, 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 προσβαλλόμενη με αριθμό /..... **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο 87.158,33 €, επειδή υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 €** πλέον Φ.Π.Α. 18%, προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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 συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015. Η δε προσβαλλόμενη Πράξη εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης «Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν η με αριθμό /..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004 και η με αριθμό /..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την ίδια διαχειριστική περίοδο, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

α)

Ο εκδότης της προσβαλλόμενης Πράξης και προσβαλλόμενης Απόφασης, Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., επέβαλε **δix**, σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 87.158,33 € για τη

διαχειριστική περίοδο 2004, σύμφωνα με την με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) και την με αριθμό/..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την Οι εν λόγω Πράξη και Απόφαση, κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, αφορούν στην ίδια αποδιδόμενη παράβαση, εκείνη της έκδοσης των είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004 και η επιβολή **δix** του ίδιου προστίμου συνιστά νομικώς πλημμελή ενέργεια της Διοίκησης και καθιστά άκυρες τόσο την προσβαλλόμενη Πράξη όσο και την προσβαλλόμενη Απόφαση, διότι επ’ ουδενί δεν δύναται να εκδοθούν δύο (2) εκτελεστοί τίτλοι με ταυτόσημο περιεχόμενο το οποίο αφορά στο ίδιο φορολογικό αντικείμενο.

β)

Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004 υπογράφοντας την με αριθμό/.../..... Πράξη Αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσεως βάσει του Ν.3697/2008. Συνεπώς, για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, η Φορολογική Διοίκηση θα μπορούσε να επανέλθει με επανέλεγχο μόνο στην περίπτωση που θα προέκυπταν νέα στοιχεία σε γνώση της. Τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης μετά τις παλαιότερες καταγγελίες του κ. προς την Εισαγγελία Πλημμελειοδικών, περί δήθεν εικονικότητας πλήθους συναλλαγών της ήδη προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....», κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004. Επί των εν λόγω καταγγελιών επιλήφθηκε αρμοδίως η τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε., από τον διενεργηθέντα έλεγχο της οποίας δεν προέκυψε επιβεβαίωση των καταγγελιών. Ακολούθως, ο κ., αμφισβητώντας το Πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, επανήλθε στις καταγγελίες του με σχετική «Εξώδικη Πρόσκληση – Δήλωση» προς τη Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης, η οποία αποφάσισε τη διενέργεια επανελέγχου για την υπό κρίση υπόθεση και διαβίβασε αρμοδίως τον σχετικό φάκελο στην Δ.Ο.Υ. για τα περαιτέρω. Ωστόσο, με την τελευταία παρέμβασή του ο κ. δεν προσκόμισε νέα στοιχεία για την υπόθεση, παρά επανέφερε εκείνα που είχε καταγγείλει την πρώτη φορά, τα οποία κρίθηκαν ως αβάσιμα από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί από την τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε..

γ)

Σύμφωνα με το Πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου της τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. για τη διαχειριστική περίοδο 2004, δεν επαληθεύεται η καταγγελία περί αδυναμίας του φορτηγού Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας της ήδη προσφεύγουσας με την τότε επωνυμία «.....», να μεταφέρει εξακόσιες (600) με επτακόσιες (700) παλέτες και, συνεπώς, δεν επαληθεύεται η καταγγελία περί εικονικότητας όσων φορολογικών στοιχείων εξέδωσε η ήδη προσφεύγουσα προς την «.....» με ανάλογες ποσότητες παλετών που μεταφέρθηκαν με το εν λόγω φορτηγό.

δ)

Αναφορικά με τις διαπιστώσεις του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., ότι συνιστά ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των συναλλαγών το γεγονός ότι αρκετές από τις επιταγές, με τις οποίες η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση εξόφλησε τα επίδικα ΔΑ–ΤΠ που είχε λάβει από την ήδη προσφεύγουσα, μεταβιβάστηκαν δια οπισθογραφήσεως στον κ. με τον οποίον η προσφεύγουσα δεν είχε καμία σχέση, από τα συμπεράσματα του προηγηθέντος ελέγχου της Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. προκύπτει ότι το γεγονός αυτό ουδεμία σχέση έχει με τις συναλλαγές της ήδη προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη, αφού ο κ. δεν είχε καμία σχέση με την αντισυμβαλλόμενη και ότι η μεταβίβαση των επιταγών αφορά μεταγενέστερες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά 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 υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, 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 «επιτηδεύματίας», 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 τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,** Στις πιο πάνω περιπτώσεις, το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015, **«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:**
α)

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 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:

α)
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση 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 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 (και μάλιστα ανεξαρτήτως εάν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), 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, 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 Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

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, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα νέο στοιχείο για την επίρρωση των ισχυρισμών της.**

Επειδή η με αριθμό («elenxis») εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εκδόθηκε ύστερα από απόφαση της Διεύθυνσης Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης για επανέλεγχο της με αριθμό υπόθεσης της τότε Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και, κατά συνέπεια, **ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ενήργησε κατά δέσμια αρμοδιότητα.**

Επειδή η προσφεύγουσα υπέπεσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004, στο φορολογικό αδίκημα της έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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.

Επειδή από την οικεία Έκθεση Ελέγχου **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** ως προς τη διάπραξη της παράβασης της έκδοσης των είκοσι πέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004. 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 ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 (περί προσδιορισμού φόρου) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η Πράξη, με την οποία **καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής** ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μία ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. **Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογουμένου.** Η Πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.».

Επίσης, στο άρθρου 45 (περί απαρίθμησης εκτελεστών τίτλων) του ίδιου νόμου απαριθμούνται ρητώς **οι εκτελεστοί τίτλοι** που στην περίπτωση της επιβολής προστίμων είναι **οι αντίστοιχες Πράξεις**. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι, εν αντιθέσει προς τα προ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ισχύοντα, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου **προσδιορίζεται, αλλά είναι και εισπρακτέα ταυτοχρόνως η φορολογική οφειλή.** Η καταχώρηση δε της Πράξης στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς λογιστικής παρακολούθησης της Πράξης από τα όργανα της Διοίκησης και δεν συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της Πράξης ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα άσκησε την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή τόσο κατά της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004, με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 87.158,33 €, όσο και κατά της με αριθμό/..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την ίδια διαχειριστική περίοδο. Η με αριθμό/..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εκδόθηκε από το Τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ουσιαστικά για λόγους διεκπεραίωσης και αποτελεί μέρος της διαδικασίας που ακολούθησε την έκδοση της εκτελεστής Πράξης, δηλαδή της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.), προκειμένου να διενεργηθεί η νόμιμη ταμειακή βεβαίωση σε βάρος της ήδη προσφεύγουσας, **καθώς δεν υπάρχει διασύνδεση – λειτουργικότητα ανάμεσα στα πληροφοριακά συστήματα «elenxis» και «taxis».** Σε κάθε δε περίπτωση δεν τίθεται θέμα διπλής βεβαίωσης του ίδιου προστίμου, καθώς αυτό **βεβαιώθηκε και καταχωρήθηκε μία μόνον φορά στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.**

Επειδή απορρίπτονται ως αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που διατυπώνονται στα στοιχεία β), γ) και δ), **για όλους τους λόγους που αναφέρονται και αναπτύσσονται λεπτομερώς στην από οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.**

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος στην ήδη προσφεύγουσα, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2004, διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα, τεκμηριωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα της έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ–ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2004. Για τον λόγο αυτόν, **οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτά.**

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: (ως καθολικής διαδόχου στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της «.....» με τον ίδιον Α.Φ.Μ.), κατά της με αριθμό/..... Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 2004.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας –
Καταλογιζόμενο ποσό προστίμου με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Η με αριθμό/..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική περίοδο 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004), ως ακολούθως:

Πρόστιμο 87.158,33 €,

επειδή υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης είκοσι πέντε (25) εικονικών ΔΑ-ΤΠ, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € το κάθε ένα και συνολικής καθαρής αξίας 217.895,83 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

Το πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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 συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, δηλαδή:

$$217.895,83 \text{ €} \times 40\% = \underline{87.158,33 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

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