



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 328/4-4-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. κατά των υπ' αρ. & Πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και άρθρ. 6 (Ν. 2523/97) αντίστοιχα, της υπ' αρ. απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς και της υπ' αρ. Πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Οι υπ' αρ. Πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και άρθρ. 6 (Ν. 2523/97) αντίστοιχα, η υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς και η υπ' αρ. Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό (elenxis) προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 317.770,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 9, 19 §§ 1,2,3 & 4 & 24§7 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, σε σαράντα έξι (46) περιπτώσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§1,9, 10, 11 & 14, 18 § 9 Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν την ελεγχόμενη περίοδο.

Η παράβαση αφορά στην λήψη σαράντα έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων (αξίας εκάστου εκδοθέντος μέχρι 31-5-2010 άνω των 880 € και από 1/6/2010 άνω των 1.200,00€) εκδόσεως της ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.:, συνολικής καθαρής αξίας 158.885,00€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε συνέχεια της ανωτέρω πράξης εξέδωσε την με αρ., προσβαλλόμενη επίσης, απόφαση επιβολής προστίμου από το σύστημα TAXISNET, προκειμένου το εισπρακτέο ποσό των 317.770.00€ να καταχωρηθεί στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης.

- Με την με αριθμό (elenxis) προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος

της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού **105.295,65€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών της.

- Με την υπ' αρ. **(elenxis)** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 συνολικό ποσό **100.316,06€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013), καθώς και των άρθρων 1& 2 του Ν. 2523/97. Ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν των νέων στοιχείων που προέκυψαν από πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε., η αξιοποίηση του οποίου είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή στην προσφεύγουσα επιχείρηση του προαναφερθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. για λήψη σαράντα έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ανύπαρκτης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. Πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και άρθρ. 6 (Ν. 2523/97) αντίστοιχα, η με αρ. απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., καθώς και η υπ' αρ. Πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Διπλή επιβολή του ίδιου ακριβώς προστίμου Κ.Β.Σ. για την ίδια διαχειριστική χρήση.
- 2) Αθεράπευτη Έλλειψη Αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 3) Έλλειψη νόμιμης βάσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρ. 63 του ν. 4174/2013 και της εκδοθείσας κατ' εφαρμογή αυτών ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθ. 30 του ν. 4174/2013 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας): Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία **καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής** ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.....». Επίσης, στο άρθρο 45 του ίδιου νόμου απαριθμούνται ρητώς οι εκτελεστοί τίτλοι, που στην περίπτωση της επιβολής των προστίμων είναι οι αντίστοιχες πράξεις.

Από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι, εν αντιθέσει προς τα προ Κ.Φ.Δ. ισχύοντα, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου προσδιορίζεται, αλλά και είναι εισπρακτέα ταυτοχρόνως η φορολογική οφειλή. Η καταχώρηση δε της πράξης στα βιβλία που τηρεί η φορολογική διοίκηση υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς λογιστικής παρακολούθησης της πράξης από τα όργανα της Διοίκησης και δεν συνδέεται με το κύρος και την νομιμότητα της πράξης ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας.

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή τόσο κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 317.770,00 ευρώ, όσο και κατά της με αρ. απόφασης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η παραπάνω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε ουσιαστικά για λόγους διεκπεραίωσης και αποτελεί μέρος της διαδικασίας που ακολούθησε την έκδοση της εκτελεστής πράξης, δηλαδή της με αρ. με αρ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, προκειμένου να διενεργηθεί η νομότυπη ταμειακή βεβαίωση σε βάρος της επιχείρησης, καθώς δεν υπάρχει διασύνδεση-λειτουργικότητα στα συστήματα elenxis και taxis.

Σε κάθε περίπτωση δε δεν τίθεται θέμα διπλής βεβαίωσης του ίδιου προστίμου, καθώς το εν λόγω πρόστιμο βεβαιώθηκε και καταχωρήθηκε μια φορά στα βιβλία της φορολογικής διοίκησης.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν

διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) και αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου δε αναφέρονται τόσο οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν όσο και το πόρισμα του ελέγχου, παραπέμποντας ταυτόχρονα στην πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται λεπτομερειακά και εμπειριστικά. Στις προσβαλλόμενες πράξεις, τέλος, γίνεται ο προσδιορισμός των φόρων και προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι πλημμελής, όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

- **Επειδή,** ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. (οι οποίες έλαβε υπόψιν την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.) περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Η επιχείρηση του ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές είτε αγορές είτε πωλήσεις. Συγκεκριμένα άγνωστο άτομο κατόρθωσε, προφανώς με χρήση πλαστών εγγράφων, στις να εκδώσει δελτίο αστυνομικής ταυτότητας με αριθμόστο Τ.Α. με τα στοιχεία του με ΑΦΜ και εν συνεχεία να μισθώσει το κατάστημα στα στιςκαι να προχωρήσει σε έναρξη εργασιών στις στη Δ.Ο.Υ..... κάνοντας χρήση αυτού του δελτίου αστυνομικής ταυτότητας. Ο πραγματικός είναι κάτοικος και άτομο που πάσχει από σοβαρή ανίατη ασθένεια, έχει ποσοστό αναπηρίας 80%, λαμβάνει δια βίου επίδομα πρόνοιας και από την έρευνα μας δεν προέκυψε να έχει την παραμικρή συμμετοχή στην λειτουργία της «επιχείρησής του».
 - ✓ Η επιχείρηση τουπαρότι δεν είχε πραγματικές αγορές εμπορευμάτων, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των 1.200.000 € στις χρήσεις

- ✓ Η επιχείρηση του μετά τις 09/04/2010 ουσιαστικά δεν είχε έδρα, καθώς όπως κατέθεσε ο ιδιοκτήτης του καταστήματος μετά την επέμβαση του Σ.Δ.Ο.Ε. και την δέσμευση των εμπορευμάτων - βιτρίνα, ουδείς εμφανίστηκε στο χώρο για να ενδιαφερθεί για την τύχη της επιχείρησης. Παρόλα αυτά το κύκλωμα που διαχειρίζονταν και διακινούσε τα εικονικά τιμολόγια του συνέχισε να εκδίδει εικονικά τιμολόγια του δηλώνοντας στην σφραγίδα της επιχείρησης την ίδια ανύπαρκτη έδρα, δηλαδή
- ✓ Σε όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ως αριθμός οχήματος Πρόκειται για φορτηγό Ι.Χ. ιδιοκτησίας της επιχείρησης «.....» τύπου ρυμουλκούμενου μικτού βάρους κιλών. Εμφανίζεται δηλαδή το μεγάλο φορτηγό της εταιρίας να μετέβη από σαράντα έξι φορές στα για να αγοράσει από την επιχείρηση του, η οποία σημειωτέον από τις δεν είχε ουσιαστικά έδρα. Αυτό είναι κάτι που δεν συνηθίζεται γιατί το κόστος μεταφοράς είναι μεγάλο.
- ✓ Όλα τα φορολογικά στοιχεία μετά τις που έλαβε η επιχείρηση «.....» έχουν συνολική αξία λίγο κάτω των 3.000 €, ποσό πάνω από το οποίο απαιτείται η εξόφληση των στοιχείων να γίνεται μέσω επιταγής ή κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό. Αυτό ορίζεται από το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά τις 01/06/2010 με το άρθρο 20 του Ν. 3842/2010, στα πλαίσια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής μέσω της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς το όριο για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού λογαριασμού μειώθηκε από 15.000€ σε 3.000€ από 1/6/2010 και μετά. Όλες οι συναλλαγές που αποτυπώνονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2010 φέρεται να εξοφλούνται αυθημερόν «τοις μετρητοίς», καθώς πάνω στα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται η λέξη «εξοφλήθη».
- ✓ Τα υπ' αρ..... ΔΑ-TIM που έλαβε η επιχείρηση «.....» στη χρήση 2010 είναι πλαστά – εικονικά καθώς με την ίδια αρίθμηση βρέθηκαν και κατασχέθηκαν σε άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.
- ✓ Η επιχείρηση «.....» εμφανίζεται να αγοράζει σε διάστημα οκτώ μηνών σε τεράστιες ποσότητες συνολικής αξίας€, το οποίο εξοφλεί άμεσα με μετρητά και με επιταγές τραπεζών κατά δήλωση του Για τις συναλλαγές αυτές δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου οι επιταγές που επικαλέστηκε στην υπεύθυνη δήλωσή του ο προκειμένου να ερευνηθούν από την αρμόδια υπηρεσία.
- ✓ Η τοποθέτηση των που υποτίθεται ότι αγόρασε η επιχείρηση «.....» απαιτεί την ύπαρξη του κατάλληλου μηχανολογικού εξοπλισμού και τεχνογνωσίας που συγκεκριμένες επιχειρήσεις διαθέτουν.
- ✓ Ο παραδέχθηκε ότι το πρόσωπο που του προσκόμιζε τα φορολογικά στοιχεία ήταν ο από τα, πρόσωπο με πλούσιο ιστορικό στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και ένας εκ των υποκρυπτόμενων προσώπων της εικονικής επιχείρησης του

✓ Υπάρχει μεγάλη διαφορά στην τιμολόγηση πριν και μετά τις 01/06/2010 που το όριο για την πληρωμή μέσω τραπεζικού συστήματος έπεσε στις 3.000 €.

- **Επειδή** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμοδίας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου, λόγω υιοθέτησης των συμπερασμάτων της απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, αναφορικά με τον τρίτο λόγο της προσφυγής της προσφεύγουσας, με τον οποίο αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων γιατί δήθεν ο έλεγχος δυνάμει του οποίου εξεδόθησαν οι ως άνω πράξεις βασίστηκε σε διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Ν. 2523/1997, οι οποίες ακολούθως καταργήθηκαν, αυτός πρέπει να απορριφθεί προεχόντως ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς «*οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, η φορολογική αρχή για την διαπίστωση και την επιβολή των κυρώσεων εφάρμοσε τις τότε ισχύουσες διατάξεις του Π.Δ.*

186/92 περί ΚΒΣ». Σύμφωνα δε με την θεωρία « Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, κατ' αρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2005 σελ. 378.) Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι δηλαδή **κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009).

Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρισκόταν σε ισχύ το Π.Δ. 186/92 το οποίο και ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκε για την στοιχειοθέτηση των παραβάσεων και την επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου.

- **Επειδή**, με την εφαρμογή του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν μεν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97, που συμπεριλαμβάνουν τις κυρώσεις περί λήψης εικονικών τιμολογίων, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι συνδυασμένες μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3 αναφέρεται 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:

α)

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

Με την παράγραφο δε 4 του ίδιου νόμου τα ανωτέρω πρόστιμα έχουν εφαρμογή και σε εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται μεταξύ άλλων και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του

νόμου(12/10/2015). Η υπό εξέταση περίπτωση εμπίπτει στις εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς η κοινοποίηση της υπ' αρ.πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. έλαβε χώρα στις 6/11/2015. Ωστόσο, για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται **ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής**, του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, **άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3**. Η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης. Συνεπώς, η προσφεύγουσα επιχείρηση για να τύχει εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν. 4337/15 θα έπρεπε να ακολουθήσει την ως άνω διαδικασία, την οποία ωστόσο δεν ακολούθησε, με αποτέλεσμα να εξακολουθούν να ισχύουν οι κυρώσεις του Ν. 2523/97 που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα ως προς την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.
- **Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	317.770,00
Προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/97	105.295,65
Φ.Π.Α.	100.316,06
ΣΥΝΟΛΟ	523.381,71

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Ν.2717/1999).