



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 21/03/2016

Αριθμός απόφασης: 1128

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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης '..... ΑΦΜ που εδρεύει στηνστην Θέση....., κατά της υπ' αριθ Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 4 του ίδιου νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 10 περ.β' και 9 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 § 4 του ίδιου νόμου, της διαχειριστικής περιόδου 01 /01-31/12-2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 129.904,32€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, το οποίο βεβαιώθηκε στις(ΑΧΚ...., ΑΤΒ.....), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, **α)** τρία (3) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία (Τιμ.Πωλ.), συνολικής καθαρής αξίας 33.023,60€ πλέον ΦΠΑ 5.944,24€ ήτοι σύνολο 38.967,84€ και **β)** οκτώ (8) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία (Τιμ.Πωλ.), συνολικής καθαρής αξίας 63.857,12€ πλέον ΦΠΑ 11.494,23€ ήτοι σύνολο 75.351,35€ [όπως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες 7 & 10 του κεφαλαίου ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ της από 14-07-2015 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ], εκδόσεως της επιχείρησης, με έδρα επί της οδού....., με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,14, 18§§2,9 & 30§4 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97. Οι παραβάσεις αυτές επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 5§10 περ.β' & 9 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού 129.904,32€, **α)** [33.023,60€ x 2 x 100%=66.047,20] & **β)** [63.857,12 x 2 x 50%=63.857,12].

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, ο οποίος βασίστηκε στο πόρισμα της υπ' αριθ.από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- i. Η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα διότι δεν της έγινε κλήση για ακρόαση.
- ii. Η φορολογική αρχή παρέβη την αρχή της αναλογικότητας.
- iii. Η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου για την χρήση 2004 είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα, καθόσον το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου δεν είχε υποχρέωση σε τήρηση των βιβλίων και στοιχείων.
- iv. Παραβιάστηκε η αρχή του Κράτους Δικαίου, η αρχή της νομικής ασφάλειας και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.
- v. Ότι οι συναλλαγές είναι νόμιμες και πραγματικές και τελούσε σε καλή πίστη.

i. Επειδή, τηρήθηκε η διαδικασία κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 με την επίδοση της υπ' αριθμ.κλήσης, η οποία της κοινοποιήθηκε στιςκαι της παρασχέθηκε η δυνατότητα να παραθέσει τις απόψεις της σχετικά με τις παραβάσεις που της καταλογίστηκαν με το υπ' αριθμ. για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα δε ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθμ. υπόμνημα της, καταθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, με την αντισυμβαλλόμενηΕξ άλλου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τα δεδομένα που της παρέθεσε η προσφεύγουσα, καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε, κατέληξε στο πόρισμα της και συγκεκριμένα, **α)** στην λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους και **β)** στην λήψη οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλοντας και τις ανάλογες κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 5 § 10 β του Ν. 2523/97. Άλλωστε όλα τα παραπάνω στοιχεία που αφορούν τις συναλλαγές της προσφεύγουσας και του εκδότη, έχουν αποτυπωθεί με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις στην από 14-07-2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκαν οι διαδικασίες της κλήσης προς ακρόαση, πρέπει να απορριφθεί ως **αβάσιμος**.

ii. Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της **αρχής της αναλογικότητας**, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της έκδοσης ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των 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, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της εκδόσεως ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, το πρόστιμο του ΚΒΣ είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει εισπρακτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του ΚΒΣ. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του ΚΒΣ (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου. Από 11-09-1997 τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ είναι αντικειμενικά, άρα δεν λαμβάνονται υπόψη οι προβαλλόμενοι λόγοι περί τυχόν ανεπανάρθωτης βλάβης του προσφεύγοντος κατά την επιμέτρηση του προστίμου.

iii. Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται ότι: *«η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας»*.

Επειδή, με τις διατάξεις των Ν. 3888/2010, Ν. 4002/2011, Ν. 4098/2012 και Ν. 4098/2012

παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις του άρθρου **12 § 7 του Ν. 3888/2010** (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010) ορίζεται ότι:

«η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011»

Με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 2 του Ν. 4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180/22-08-2011) ορίζεται ότι:

«η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Με τις διατάξεις του άρθρου **δεύτερου § 1 του Ν. 4098/2012** (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι:

«η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του Ν.4203/2013** (ΦΕΚ Α' 235/ 01-11-2013), ορίζεται ότι:

«οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης της χρήσης 2004 έχει παραγραφεί, πλην όμως από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου για τις εν λόγω χρήσεις είχε παραταθεί μέχρι 31/12/2013 (Ν. 3888/2010, Ν. 4002/2011, Ν. 4098/2012) και παρατάθηκε εκ νέου για δύο επιπλέον έτη (ήτοι μέχρι 31/12/2015), δεδομένου ότι εκδόθηκε η υπ' αριθμ.

.....αρχική εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ (πριν την 31/12/2013) και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται**.

Επιπλέον σύμφωνα με τα ανωτέρω είχε υποχρέωση της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων.

iv. Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάζεται η αρχή του Κράτους Δικαίου, της νομικής ασφάλειας και την εμπιστοσύνη του διοικούμενου προς τη διοίκηση, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη μετά την πάροδο εύλογου χρόνου και συγκεκριμένα

ο έλεγχος στον εκδότη των στοιχείων είχε ξεκινήσει το έτος 2004 και τα όργανα της διοίκησης χωρίς προφανή αιτία καθυστέρησαν σημαντικά τον έλεγχο, με αποτέλεσμα να μην τυγχάνει προστασία και να αντιμετωπίζει υπέρογκα πρόστιμα και πολυδάπανες δικαστικές διαμάχες με το δημόσιο.

Στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος στην λήπτρια επιχείρηση (στην προσφεύγουσα) ξεκίνησε στις 23-02-2012 και το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις, τις αποφάσεις και τις εγκυκλίους του Υ.Ο. , κατέληξε στο πόρισμα της για την εικονικότητα των στοιχείων και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται.**

ν. Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97**

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 φορολογικά 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».*

Επειδή, σύμφωνα με το **περιπτ. β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97** ορίζεται

ότι: *«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 ιδιαίτερη 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 οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.(1) 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 περίπτωσης 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την

καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην σελίδα της απόέκθεσης ελέγχου επεξεργασίας των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-

ΑΙΓΑΙΟΥ....., για τον εκδότη που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ανωτέρω εκδότη επιχείρηση « ...δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, υφίστανται ως επιχείρηση αλλά παρέμεινε κλειστή, δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ο λογιστής είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες.....κ.λ.π. » έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότη εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2004, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “Πόρισμα Ελέγχου” στις σελίδεςως προς τα ληφθέντα από τηνφορολογικά στοιχεία της απόανωτέρω οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ αναφέρεται : « **α)** Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμ.Πωλ.) με αριθ., για την χρήση 2004 είναι εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους..... **β)** Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμ.-Πωλ.) με αριθ. για την χρήση 2004 είναι εικονικά για συναλλαγές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.»

Επειδή, η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από το σώμα της προσβαλλόμενης πράξης, προσδιόρισε τα επίμαχα πρόστιμα στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10περ.β΄ του Ν. 2523/97, ήτοι **α)** το διπλάσιο (2) με το ποσό της συναλλαγής των επίμαχων τιμολογίων (66.047,20€) & **β)** ίσο με το ποσό της συναλλαγής των επίμαχων τιμολογίων (63.857,12€).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου επεξεργασίας των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας “.....με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ’αριθ.....Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Χρήση: 2004

Πρόστιμο των άρθρων 5§10περ.β΄ & 9 του Ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν σήμερα.

Ήτοι πρόστιμο συνολικού ποσού 129.904,32€:

α) $[33.023,60\text{€} \times 2 \times 100\% = 66.047,20]$.

β) $[63.857,12 \times 2 \times 50\% = 63.857,12]$.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).