



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

Αριθμός Απόφασης: 171/09-03-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/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 Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/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. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «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 Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης -ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, κατά της με αριθμό2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].

4. Την με αριθμό2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας, για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].

5. Την με ημερομηνία/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας

Επί της από2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «..... -ΑΦΜ», 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 υπ. αριθ.2015 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 110.690,82€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις : α) των άρθρων 5 παρ. 10β' & 19 του Ν.2523/1997, β) του άρθρου 5 παρ. 6 περ. β' του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.4337/17-10-2015, γ) του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.4337/17-10-2015, και δ) του άρθρου 5 παρ.2 περ. α.β. του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.4337/17-10-2015, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.» της Δ.,Ο.Υ.

Οι παραβάσεις σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. αφορούν αναλυτικά:

1. Αποδοχή - λήψη και καταχώρηση σε είκοσι επτά (27) περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων πώλησης (ΤΙΜ), και σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων- δελτίων αποστολής (ΤΔΑ), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας άνω των 880,00 € έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 260.124,00 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ Δ.Ο.Υ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1, 11 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11,14, 18 παρ. 9 , 30 παρ.4 του Π.Δ 186/92Κ.Β.Σ όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τον ν.3052/02 και τον ν.3522/06 που επισύρουν τις διοικητικές κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.10β, 19 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τον Ν.4174/13 και τον Ν.4337/17-10-2015.

2. Μη θεώρηση και κατ' επέκταση μη τήρηση βιβλίου μηχανημάτων έργου για (16) δέκα έξη μηχανήματα έργων , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 5 περ. ιζ, 30 παρ. 4 περ. ε του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.6 περ. β' του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τον Ν.4174/13 και τον Ν.4337/17-10-2015.

3. Μη καταχώρηση στοιχείου εξόδου και συγκεκριμένα μισθοδοτικής κατάστασης σε τουλάχιστον μία περίπτωση στο τέλος της χρονιάς κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 17 παρ.1 και 30 παρ. 4 περ.α' του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ.δ' και του Ν. 2523/1997 του Κ.Β.Σ όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τον Ν.4174/13 και τον Ν.4337/17-10-2015.

4. Μη τήρηση μητρώου παγίων (καταχώρηση των παγίων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε αθεώρητες καταστάσεις χειρόγραφες ή μηχανογραφημένες) κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 4 γ' και 27 του Π.Δ 186/92 (ΠΟΛ. 1209/14-07-2000), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.2, περ. α.β. του Ν. 2523/1997 του Κ.Β.Σ.(πλημμελής τήρηση Βιβλίου

εσόδων – εξόδων) όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τον Ν.4174/13 και τον Ν.4337/17-10-2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας συνοπτικά τους ακόλουθους λόγους:

(α) Η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίχτηκε στα στοιχεία που προέκυψαν για την εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα του εκδότη επιτηδευματία, τα οποία αναφέρονται σε πληροφοριακά δελτία του ΣΔΟΕ ΔΥΤ. Μακεδονίας και εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ, όπου γίνεται μόνον μνεία ότι αυτός είναι λήπτης τιμολογίων της επιχείρησης, χωρίς να διατυπώνεται σε αυτά ουδεμία κρίση περί τυχόν εικονικότητας ή μη των επίμαχων τιμολογίων του προσφεύγοντος , καθόσον τέτοια κρίση θα όφειλαν να διατυπώσουν κατόπιν ελέγχου τα αρμόδια όργανα της Δ.Ο.Υ.προς την οποία απεστάλησαν οι επίμαχες πληροφορίες, από τα οποία δεν έγινε ουδεμία αυτοτελής κρίση περί της εικονικότητας ή μη των τιμολογίων που τον αφορούσαν. Απεναντίας, αυτά χαρακτηρίστηκαν αυτομάτως εικονικά ως προς τη συναλλαγή, με μόνο έρεισμα τις εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ περί παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη τους, χωρίς να προηγηθεί ουδείς ουσιαστικός έλεγχος επί των στοιχείων και βιβλίων της επιχείρησης του , παρότι αυτά θα μπορούσαν στη χείριστη των περιπτώσεων να χαρακτηρισθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο με αποτέλεσμα την μη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., καθόσον σε καλόπιστους λήπτες εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα, εφόσον αυτοί αποδείξουν ότι τελούσαν σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και παρέλαβαν πράγματι τις αναφερόμενες στα εν λόγω στοιχεία ποσότητες αγαθών

β) Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και αφορούσαν αγορές ανταλλακτικών για χρήση στα οχήματα που έχει στην κατοχή του τουλάχιστον για μια πενταετία ή και δεκαετία, πραγματοποιήθηκαν αφού προηγήθηκε επίσκεψη του ιδίου στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή , τα ανταλλακτικά μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο του εκδότη και τοποθετήθηκαν στα αυτοκίνητα από τους οδηγούς της προσφεύγουσας επιχείρησης,

γ) Η φορολογική αρχή όφειλε να αποδείξει αυτοτελώς την εικονικότητα των συναλλαγών και την μη παραλαβή των συγκεκριμένων αγαθών , κάτι που δεν έγινε, ενώ οι ελεγκτές ουδέποτε πήγαν στην επιχείρηση ώστε να ελέγξουν τις αποθήκες του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον

όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντος, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη μιας και εκδόθηκαν συνολικά 40 (σαράντα) εικονικά φορολογικά στοιχεία, που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση των φορολογητέων κερδών και η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, γεγονότα τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των

εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ , **δεν είχε καλή πίστη.**

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 ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 6 παρ. 4γ' του ΠΔ 186/92: «Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα : α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου. β) οι αυταπαράδοσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 10 παρ. 5 περ. ιζ' του ΠΔ 186/1992 «Ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη δ/ση του εργοδότη, τη δ/ση ή τη θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 17 παρ. 1 του ΠΔ 186/92: «Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού»

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή στο άρθρο 5 § 2 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ....

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 περ. β' του ν. 2523/97, « Για τις γενικές παραβάσεις, λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ'εξαίρεση για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξήςβ) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο (2) για κάθε βιβλίο»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/97, « οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά , έχει αριθμητική τιμή ένα (1).δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α και γ.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 και παρ. 2 περ. α.β. του ν. 2523/97,ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/92 ΦΕΚ 84 Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Το πρόστιμο αυτό για τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας πεντακόσια ογδόντα έξι ευρώ (586) ευρώ»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 β' του Ν. 4337/17-10-2015 για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92 ΦΕΚ 84 Α),που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 και κατά την κατάθεση του δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών , επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 ζ' του Ν. 4337/17-10-2015 ορίζεται ότι για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται στις περιπτώσεις α' έως στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ιδίου νόμου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 1/3 του οριζομένου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις με αριθμό πρωτ.....2009 και2011 «Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ.», της Δ.Ο.Υ., οι οποίες σχετικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στην εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ, συνοπτικά αναφέρουν ότι:

1. Μίσθωνε ακίνητα ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις σε διάφορες περιοχές της Θεσσαλονίκης, πλήρωνε έναν μήνα και μετά εξαφανιζόταν, για να προσδίδει νομιμοφάνεια στην επιχείρηση του.
2. Ήταν μέλος συγκροτημένης εγκληματικής ομάδας, η οποία βάσει οργανωμένου προγράμματος, κατ'επάγγελμα και κατά συνήθεια εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

3. Δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα , αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Δεν ακολουθούνταν συνεχής έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά ημερομηνία, αλλά η έκδοση γινόταν κατά προτίμηση-επιλογή ημερομηνίας πιθανότατα του λήπτη, με αποτέλεσμα να έχουν εκδοθεί 756 φορολογικά στοιχεία με ημερομηνίες προγενέστερες της θεώρησης τους.
6. Όλοι οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων εμφανίζονται ως γνώστες και εξειδικευμένοι μηχανικοί αυτοκινήτων, ικανοί να αντικαταστήσουν τα ανταλλακτικά των οχημάτων τους (από φίλτρο λαδιού- αέρος μέχρι αντικατάσταση ψυγείου , κάρτερ, τάμπουρων, μίζας , ημιαξονίων κ.λ.π.)
7. Υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2005 και 2006 με μεγάλα ποσά (οι οποίες ήταν ανακριβείς ως προς τα έσοδα και τα έξοδα) για να εμφανίζει μεγάλο τζίρο και να θεωρεί μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι έγινε έλεγχος των εγκαταστάσεων της εκδότριας και κατέληξαν σε προσυμφωνία, πέρα του ότι δεν προσδιορίζει την διεύθυνση των εγκαταστάσεων που επισκέφθηκε , **δεν ευσταθεί** μιας και οι συναλλαγές με την επιχείρηση με Α.Φ.Μ ξεκίνησαν την **3-1-2007** (ΔΑ/03-01-2007), χρόνο κατά τον οποίο η παραπάνω επιχείρηση **δεν είχε υπαρκτή έδρα** (από Μάρτιο του 2006 έως 15-01-2007) όπως προκύπτει από την με αρ. πρωτ.2011 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση :

α) εγκατέλειψε την έδρα της (από την οποία σύμφωνα με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου και την διαχειρίστρια της οικοδομής δεν παρατηρήθηκε κανενός είδους συναλλαγή ή μεταφορά εμπορευμάτων) στην Δ/ση Θεσσαλονίκη τον **10^ο μήνα του 2005**

β) εγκατέλειψε το δηλωμένο Υποκατάστημα (αρ. μισθωτηρίου/13-07-2005) που είχε στην Δ/ση από τον **Μάρτιο του 2006** από το οποίο σύμφωνα με εργαζόμενη σε διπλανό κατάστημα δεν παρατηρήθηκαν αγοραπωλησίες-μεταφορές εμπορευμάτων ούτε κανενός είδους εργασία (τοποθετήσεις ελαστικών ή αλλαγή λαδιών)

γ) μίσθωσε την μη δηλωμένη εγκατάσταση του στην διεύθυνση στον Εύοσμο την **15-01-2007** την οποία εγκατέλειψε τον Νοέμβριο του ίδιου έτους όπου σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου δεν είχε εμπορεύματα στο κατάστημα.

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η τοποθέτηση των ανταλλακτικών στα οχήματα έγινε από τους οδηγούς που απασχολούσε, **δεν ισχύει**, επειδή σε αντίστοιχες προμήθειες ανταλλακτικών και αναλωσίμων από άλλους προμηθευτές, αυτά τοποθετούνταν από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις (..... Π. & Σια Ο.Ε.,..... Ο.Ε. , & Σία Ο.Ε.)

Επειδή από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι :

1. (4) τέσσερα Δ.Α. φέρουν ημερομηνία **προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης** και συγκεκριμένα τα με αριθμό2007,2007,2007,2007
2. Μέρος από τα τιμολόγια, δελτία αποστολής και τιμολόγια δελτία αποστολής εκδόθηκαν χωρίς αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγιναν οι μεταφορές των εμπορευμάτων
3. Όλα τα εμπορεύματα είχαν ως τόπο παραλαβής την έδρα της επιχείρησης στηνστην Θεσσαλονίκη, και δεν εκδόθηκε κανένα δελτίο αποστολής για μεταφορά τους σε άλλο χώρο, με δυνατότητα αποθήκευσης τους.
4. Η προσφεύγουσα δεν διατηρούσε το επίμαχο χρονικό διάστημα αποθηκευτικούς χώρους , πέρα ενός γραφείου στην διεύθυνση στα
5. Όλα τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν τις μετρητοίς, παρά τον μεγάλο αριθμό τους (σαράντα) και την ιδιαίτερα μεγάλη αξία τους (309.538,06 ευρώ) σε αντίθεση με την συνήθη συναλλακτική πρακτική.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αβάσιμος και αόριστος, αφού η με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2015 και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «..... » και Α.Φ.Μ.:....., και την **επικύρωση της υπ. αριθ.2015** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 110.690,82€

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση

διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)]

Η με αριθμό-**2015** Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντος **110.690,82€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης
α/α

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 άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).