



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: 137/22-02-2016

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 Προϊστάμενου 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 Θεσσαλονίκη, κατά της με αριθμό2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)].

4. Την με αριθμό2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας, για την διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)].

5. Την με ημερομηνία 02/11/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψη της.

6. Την με ημερομηνία σύνταξης 19/02/2016 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.

Επί της από/2015 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 με αριθμό2015 προσβαλλόμενη **οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 31.600,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 , για την έκδοση δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς την συναλλαγή , συνολικής αξίας 15.800,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. προς την επιχείρηση “.....ΑΕ” με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης2014 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων.

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

(α) κοινοποίηση ταχυδρομικά της προσβαλλόμενης απόφασης

(β) Τα επίδικα βιβλία και στοιχεία δεν βρίσκονται στην κατοχή του μιας και καταστράφηκαν σε πλημμύρα στον χώρο της βιοτεχνίας του στο

(γ) Η έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας κατασχεμένων , είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, αόριστη, κακόπιστη και καταχρηστική και αναφέρεται σε υποθετικά και αόριστα συμπεράσματα και σε παραλληλισμούς βάσει της εμπειρίας των αρμοδίων υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. και όχι σε συγκεκριμένα περιστατικά που να στοιχειοθετούν τις φορολογικές παραβάσεις που αναφέρονται σε αυτήν, και ως τέτοια δεν πρέπει να ληφθεί υπόψιν

α) Όσον αφορά τον α΄ προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι «Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως

κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη απόφαση κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή την 21-09-2015 και εκ του νόμου αυτή θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, δηλαδή κατά την 07-10-2015

β) Όσον αφορά τον β' προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρ. 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.» σε συνδυασμό με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, με την οποία ορίζεται ότι « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά»

Επειδή οι επίδικες συναλλαγές με την επιχείρηση “..... ΑΕ” ποσού 15.800,00 ευρώ στην χρήση 2008 ήταν ιδιαίτερα σημαντικές για την προσφεύγουσα και αφορούσαν ποσοστό 88,60% επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της, ποσού 17.832,50 ευρώ .

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την καταστροφή των τηρούμενων από αυτήν βιβλίων και στοιχείων, λόγω πλημμύρας στο χώρο της βιοτεχνίας του στο

γ) Όσον αφορά τον γ' προβαλλόμενο λόγο:

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 τόσον ο εκδότης, όσον 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, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Επομένως, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

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. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος, σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η' του ν.1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωση του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής του υποστάσεως, και σκοπό του δράστη να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.

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 εδάφιο 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 § 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 ιδιόζουσα 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 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, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, όπως προκύπτει από την με αριθμό/2009 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν προέκυψε φόρος για την προσφεύγουσα εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ενώ η λήπτρια των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων είχε την δυνατότητα να μειώσει τα κέρδη της και να αποδώσει μικρότερους από τους πραγματικούς φόρους στο Δημόσιο.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2014 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων, η οποία σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην λήπτρια επιχείρηση “..... ΑΕ” με Α.Φ.Μ., συνοπτικά αναφέρει ότι:

1. Δεν επέδειξε στο συνεργείο ελέγχου τα αγαθά, τα οποία φέρεται να προμηθεύτηκε από την προσφεύγουσα και τα οποία αφορούσαν πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης και έπρεπε να βρίσκονται στην έδρα της.

2. Δεν επέδειξε στον έλεγχο σχετικό φορολογικό στοιχείο, με το οποίο να εμφανίζεται ότι αυτά έχουν μετακινηθεί προς άλλη εγκατάσταση ή έχουν πουληθεί προς τρίτους

3. επέδειξε αντίγραφα του μητρώου παγίων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 01-07-2007 έως 30-06-2008 και από 01-07-2008 έως 30-06-2009, από όπου προκύπτει ότι η επιχείρηση **διέθετε ήδη** έπιπλα για τον εξοπλισμό της και τα οποία αποκτήθηκαν στις χρήσεις των ετών 2005, 2006 και 2007, **ενώ δεν προσκομίστηκε** και κάποιο σχετικό πρωτόκολλο καταστροφής αυτών, ώστε να υπάρχει ανάγκη για παραλαβή νέου εξοπλισμού και μάλιστα σε έναν χώρο μικρότερο των 60 τ.μ..

4. τα επίδικα τιμολόγια πώλησης, παρότι εκδόθηκαν **επί πιστώσει**, οι αποδείξεις είσπραξης και τα εντάλματα πληρωμής αναφέρουν ότι η εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων έγινε **τοis μετρητοίς** σε ημερομηνίες **όμως διαφορετικές** (την 23-07-2008 οι αποδείξεις είσπραξης και την 29-07-2008 τα σχετικά εντάλματα πληρωμής).

5. ο Δ/νων σύμβουλος και πρόεδρος της επιχείρησης , “..... ΑΕ” με Α.Φ.Μ., Κοs δήλωσε προφορικά, ότι ο συνεργάτης του, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα,, ο οποίος ήταν και ο λογιστής της επιχείρησης, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα «πήρε» και τα χρησιμοποίησε για να αυξήσει τα έξοδα της επιχείρησης, χωρίς όμως να δώσει στον έλεγχο κάποιο πρόσφορο στοιχείο για περαιτέρω διερεύνηση, ενώ στο με αριθμό πρωτ.2014 υπόμνημα του, είχε αναφέρει ότι « ..κατά την χρονική περίοδο που η εταιρεία έλαβε τα αναφερόμενα τιμολόγια εγώ κατείχα θέση υπευθύνου πωλήσεων. Την ευθύνη για τις οικονομικές συναλλαγές της εταιρείας είχε ο τότε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος του Διοικητικού της Συμβουλίου της Εγώ ανέλαβα την διαχείριση της εταιρείας από τον Σεπτέμβριο του 2009..» παρότι σε παρόμοια έρευνα που διενεργούνταν στην ίδια εταιρεία, ο κ..... στο υπόμνημα που κατέθεσε στο ΣΔΟΕ και έλαβε αρ. πρωτ.2014, αναφέρει ότι «..ο κ. ασκούσε τη διαχείριση της εταιρείας βάσει των αρμοδιοτήτων που του είχαν δοθεί σύμφωνα με τα με αριθμό 3/30.05.2006 & 12/03.01.2008 Πρακτικά του Δ.Σ...» τα οποία παρότι ζητήθηκαν δεν χορηγήθηκαν αντίγραφα στο ΣΔΟΕ.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η προσφεύγουσα θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία θεώρησης2014 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων, η οποία σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, συνοπτικά αναφέρει:

1. δε βρέθηκαν εγκαταστάσεις στις δηλωμένες διευθύνσεις του προσφεύγοντος ούτε στην διεύθυνση της έδρας του στην οδό στην Θεσσαλονίκη, ούτε στην διεύθυνση του εργοστασίου Υποκαταστήματος στο Θεσσαλονίκης από τον παρόντα έλεγχο, ενώ και από προηγούμενη έρευνα την 19-11-2009 δεν βρέθηκε αυτή στην δηλωθείσα έδρα..
2. Δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο κατά τον έλεγχο σχετικά για την απόδειξη των φερόμενων συναλλαγών, καθώς και τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για τα οποία:
 - α) στην υπεύθυνη δήλωση που έδωσε η Κα στο Σ.Δ.Ο.Ε. υπογεγραμμένη από τον προσφεύγοντα, δήλωσε προσωρινή αδυναμία προσκόμισης αυτών, διότι δεν βρίσκονται πλέον στην κατοχή του.
 - β) στην τηλεφωνική του επικοινωνία ο προσφεύγων με το ΣΔΟΕ Περ. Δ/ση Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων είχε αναφέρει ότι «.από ότι θυμάμαι έχω πετάξει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης».

γ) στην με αρ. πρωτ.2015 ενδικοφανή προσφυγή του μας δηλώνει ότι αυτά καταστράφηκαν σε πλημμύρα στο χώρο της βιοτεχνίας του στο, δίχως να προσκομίζει κάποιο σχετικό στοιχείο.

3. Σε κανένα από τα επίδικα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του ΦΙΧ ή ΦΔΧ, με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες μεταφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5β' του άρθρου 11 του Γ.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως αυτό συμπληρώθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του Ν. 2992/2002 άρθρο 16 και ισχύει από 20-03-2002.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αβάσιμος και αόριστος, αφού η με ημερομηνία θεώρησης2014 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ.», των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη 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 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περ. Δ/σης Ηπείρου, Δυτ. Μακεδονίας και Βόρειων Ιονίων Νήσων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από2015 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την **επικύρωση της υπ. αριθ.2015** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 31.600,00€

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

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

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 **31.600,00€**

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

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).