



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 27/01/2016

Αριθμός απόφασης: 177

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 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».

γ. 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».

δ. 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 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 από 29/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης την του Δήμου, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 27/01/2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 1.308.114,04 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδος, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2009:

α) έλαβε τρία (3) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) άνω των 880,00 € έκαστο για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 282.184,02 €, εκδόσεως του, ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10§1, 11, 12, 13, 13α, 14, 15, 16, 18§§§1, 3 και 9, 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν. 2523/1997, που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' εδαφ. 1 του ν. 2523/1997 και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	85.473,52 €
2	167.400,00 €
3	29.310,50 €
ΣΥΝΟΛΑ				282.184,02 €

β) εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) προς το Δήμο, άνω των 880,00 € έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 743.160,00 €, χωρίς να προσδιορίζεται η εικονική αξία, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 10§1, 11, 12, 13, 13α, 14, 15, 16, 18§§§1, 3 και 9, 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 19 του ν. 2523/1997, που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' εδαφ. 1, 3, 4 του ν. 2523/1997 και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	462.184,80 €
2	280.975,20 €
ΣΥΝΟΛΑ				743.160,00 €

γ) Εξόφλησε το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εταιρείας, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 207.959,16 € πλέον Φ.Π.Α. 39.512,24 € με μετρητά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 εδαφ. 1 του ν. 2523/1997.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου δε φέρει πλήρη χρονολογία έκδοσης (αναγράφεται μόνο το έτος), καθώς επίσης δε φέρει τον αριθμό και την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου περί υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. βάσει της οποίας εκδόθηκε (η οποία έκθεση επιπροσθέτως δεν του κοινοποιήθηκε), συνεπώς πρέπει να ακυρωθεί ως μη νόμιμη διοικητική πράξη.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής, διότι εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς ο ίδιος δεν κλήθηκε να προσέλθει σε ακρόαση και να εκθέσει τις απόψεις του πριν από την έκδοση της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος.
3. Η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ακυρωτέα, καθώς δε γίνεται εξειδίκευση της συγκεκριμένης παράβασης και δεν αναφέρεται ειδική συγκεκριμένη διάταξη για την επιβολή του προστίμου.
4. Οι συναλλαγές δεν είναι εικονικές, καθώς όλες οι εργασίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα και ληφθέντα Τ.Π.Υ. έχουν πραγματοποιηθεί και έχουν επιμετρηθεί.
5. Παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 1 του πρωτοκόλλου 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου με την επιβολή του ως άνω εξοντωτικού προστίμου.

Επειδή ισχύει ότι η χρονολογία έκδοσης αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της διοικητικής πράξης με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο για παραβάσεις Κ.Β.Σ., καθώς από τη χρονολογία εξαρτάται η αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε και η νομιμότητα γενικά της πράξης αυτής (ΣΤΕ 73/2001). Εν προκειμένω όμως, η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πύργου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 φέρει πλήρη ημερομηνία έκδοσης, η οποία αναγράφεται σαφώς πάνω στο σώμα της πράξης και είναι η 27/07/2015, και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης διοικητικής πράξης λόγω αναγραφής μόνο του έτους έκδοσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή εκ παραδρομής στο κείμενο της πράξης επιβολής προστίμου δεν αναγράφτηκε η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου περί υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε., είναι σαφές όμως ότι η πράξη αναφέρεται στη θεωρηθείσα από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι, όπως ρητώς αναφέρεται στο σώμα της πράξης, «η έκθεση ελέγχου περί υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ επισυνάπτεται στην παρούσα.....» και επιβεβαιώνεται από το ηλεκτρονικό πρωτόκολλο εξερχομένων της Δ.Ο.Υ. Πύργου, σύμφωνα με το οποίο στις 31/07/2015 απεστάλη η έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ μαζί με τις και Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου, τις οποίες παρέλαβε ο ίδιος ο προσφεύγων ενυπόγραφα στις 04/08/2015 όπως προκύπτει από τη σχετική απόδειξη παραλαβής των ΕΛΤΑ. Επομένως ο ισχυρισμός του ότι η έκθεση ελέγχου δεν του κοινοποιήθηκε και ότι η μη αναγραφή της ημερομηνίας της έκθεσης ελέγχου πάνω στην πράξη είχε ως αποτέλεσμα να του δημιουργήσει σύγχυση σχετικά με την ταυτότητα της έκθεσης ελέγχου και ο ίδιος να μην μπορεί να λάβει γνώση του περιεχομένου της, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων δε στερήθηκε της δυνατότητας ούτε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς στις 02/04/2014 επιδόθηκε στον υπεύθυνο της επιχείρησης κ. η υπ' αριθμ. κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, την οποία παρέλαβε ο ίδιος ενυπόγραφα, και με την οποία κλήθηκε εντός δέκα (10) ημερών από την επόμενη της επίδοσης να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονταν στο συνημμένο με αριθμ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω κλήση, καθώς δεν προσκόμισε κάποιο σχετικό στοιχείο ούτε έδωσε οποιεσδήποτε διευκρινήσεις εντός του οριζόμενου χρονικού διαστήματος των δέκα (10) ημερών, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στη θεωρηθείσα από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας εξειδικεύονται με απόλυτη σαφήνεια οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και αναφέρονται αναλυτικά οι ισχύουσες διατάξεις βάσει των οποίων αυτές καταλογίστηκαν. Πιο συγκεκριμένα στις σελίδες 49 έως 62 της εν λόγω έκθεσης, αναφέρονται λεπτομερώς οι παραβάσεις, α) της έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, β) της λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και γ) της εξόφλησης στοιχείου αγοράς με μη νόμιμο τρόπο, στις οποίες υπέπεσε ο προσφεύγων και γίνεται παράθεση των διατάξεων του νόμου που επιβάλλουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις. Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ακυρωτέα, επειδή δε γίνεται εξειδίκευση της συγκεκριμένης παράβασης και δεν αναφέρεται ειδική συγκεκριμένη διάταξη για την επιβολή του προστίμου, είναι παντελώς ανίσχυρος.

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 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 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 υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα εκδοθέντα και ληφθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθώς η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στη θεωρηθείσα από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί έκδοσης και λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «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 τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «3. Ως πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. 4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά το εξεταζόμενο έτος, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιαίζουσα 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. 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 περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.....».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Επειδή στις παραγράφους 2 και 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται:

«2. 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.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

α.γ.

.....».

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1).....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη θεωρηθείσα από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. ή Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Ελλάδας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 1.308.114,04 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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).