



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

Θεσσαλονίκη, 27/01/16

Αριθμός απόφασης: 40

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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 με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στη «.....» και εκπροσωπείται νόμιμα, με ΑΦΜ «.....», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ «.....» κατά της υπ.αρ. «.....» **Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 3.109.550,00 ευρώ, συμπεροβάλλοντας και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....»,

4. Την υπ.αρ. «.....» **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....», ποσού 3.109.550,00 ευρώ,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Από το ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή έρευνας για την αξιοποίηση των «.....» και «.....» πληροφοριακών δελτίων στα πλαίσια εκτέλεσης της με «.....» και «.....» εισαγγελικής παραγγελίας Πρωτοδικών «.....», για τη διερεύνηση της εμπλοκής της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», σε μη νόμιμες συναλλαγές και σε ξέπλυμα βρώμικου χρήματος. Στα πλαίσια αυτά εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με την υπ.αρ. «.....» έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων που σχετίζεται με τη διερεύνηση των συναλλαγών της προσφεύγουσας με την αντισυμβαλλόμενη ως άνω επιχείρηση «.....».

Με βάση τον ως άνω έλεγχο συντάχθηκε η υπ. αριθμ. από «.....» Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. «.....», με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Βάσει των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. «.....» οι Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και δη:

1) Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **931.400,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο «.....» έως «.....»**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **ζήτησης - λήψης επτά (7) εικονικών**

φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **465.700,00 ευρώ**, πλέον Φ.Π.Α. 19% 88.483,00 ευρώ, και συνολικής αξίας 554.183,00 ευρώ, με αξίας κάθε συναλλαγής πάνω από 880,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας «.....» (ΑΦΜ «.....»), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11, 14, αρ 18 παρ. 3, 9, αρ 30 παρ. 3, 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.1,2,3,4,6,10β',11,12, αρ 9, άρθρου 19 παρ. 4, και 21 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε.

2) Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **1.995.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο «.....» έως «.....»**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **ζήτησης - λήψης δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων**, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **997.500,00 ευρώ**, πλέον Φ.Π.Α. 19% 189.525,00 ευρώ, και συνολικής αξίας 1.187.025,00 ευρώ, με αξίας κάθε συναλλαγής πάνω από 880,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας «.....» (ΑΦΜ «.....»), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11, 14, αρ 18 παρ. 3, 9, αρ 30 παρ. 3, 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.1,2,3,4,6,10β',11,12, αρ 9, άρθρου 19 παρ. 4, και 21 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε, και

3) Με την υπ. αριθμ. «.....» **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας **3.109.550,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο «.....» έως «.....»**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **ζήτησης - λήψης σαράντα (40) εικονικών φορολογικών στοιχείων**, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **1.554.775,00 ευρώ**, πλέον Φ.Π.Α. 19% 295.407,25,00 ευρώ, και συνολικής αξίας 1.850.182,25 ευρώ, με αξίας κάθε συναλλαγής πάνω από 880,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας «.....» (ΑΦΜ «.....»), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11, 14, αρ 18 παρ. 3, 9, αρ 30 παρ. 3, 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 παρ.1,2,3,4,6,10β',11,12, αρ 9, άρθρου 19 παρ. 4, και 21 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της υπ.αρ. «.....» **Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....», συμπροσβάλλοντας και την από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....», επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Ότι η προσφεύγουσα συμβλήθηκε πραγματικά με την εταιρία με την επωνυμία «.....», η οποία εκπροσωπούταν από τον «.....», και η οποία, με δικά της συνεργεία, πραγματοποίησε σωρεία εργασιών στα καταστήματα της προσφεύγουσας, δίνοντας συμφέρουσα προσφορά.

2. Ότι οι πραγματοποιηθείσες εργασίες περιγράφονται αναλυτικά στα σχετικά τιμολόγια και παραστατικά, από τα οποία προκύπτει η μεταφορά υλικών.
3. Ότι στα σχετικά μισθωτήρια επαληθεύονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, καθόσον περιγράφονται σ'αυτά τα ακίνητα που μισθώθηκαν, και τα οποία αναφέρονται ότι είναι σε διαφορετική κατάσταση από την σημερινή.
4. Ότι η προσφεύγουσα δεν γνώριζε τη φορολογική συμπεριφορά της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης «.....», ούτε τα προβλήματα που είχε δημιουργήσει στις φορολογικές αρχές.
5. Ότι λόγω του μεγάλου κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας δικαιολογούνταν οι συνεχείς ανακαινίσεις των καταστημάτων της ανά τακτά χρονικά διαστήματα
6. Ότι μέχρι σήμερα παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....»
7. Ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε τμηματικά το τίμημα των εργασιών και με την ολοκλήρωσή τους εκδιδόνταν σχετικό φορολογικό παραστατικό και υπήρχε τραπεζική εξόφληση, την οποία συναλλαγή αναλάμβανε ο κ. «.....».
8. Ότι η προσβαλλόμενη απόφαση στερείται παντελώς νόμιμης αιτιολογίας ή σε κάθε περίπτωση είναι αυτή ελλιπής.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, 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, εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

1. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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 στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 1 του Ν 2523/1997 οριζόταν η έκδοση ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως αδίκημα φοροδιαφυγής και ειδικότερα « Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ. Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων τριάντα πέντε χιλιάδων (235.000) ευρώ, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας».

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του εν λόγω αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτούταν πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκούσε 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, απαιτούταν, 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 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, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από «.....» Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. «.....» για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Σύμφωνα με το υπ.αρ. «.....» έγγραφο της Εθνικής Αρχής καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες προέκυψε ότι από πλήθος τραπεζικών κινήσεων της εταιρίας «.....», ΑΦΜ «.....» και του νομίμου εκπροσώπου της «.....», γινόταν συνεχείς ανακυκλώσεις των ίδιων χρημάτων της ως άνω εταιρίας και άλλων εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (ανάμεσά τους και η προσφεύγουσα «.....»), και με τον τρόπο αυτό εξασφάλιζαν τραπεζικά παραστατικά με τα οποία φέρονταν να εξοφλούν τις μεταξύ τους συναλλαγές, δίνοντας νομιμοφάνεια στην εικονικότητα των παραπάνω συναλλαγών.
- Με βάση τις εκτυπώσεις του συστήματος TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ), η επιχείρηση «.....» **έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από διάφορες επιχειρήσεις** και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτά ειδικότερα αναφέρονται στην από «.....» σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. «.....».
- Η εταιρία «.....» **δεν απασχολούσε προσωπικό** με συναφή ιδιότητα που να δικαιολογεί τις σχετικές εργασίες στα καταστήματα της προσφεύγουσας, όπως για παράδειγμα υδραυλικούς, γεγονός που αποδεικνύεται από το σχετικό έγγραφο του ΙΚΑ «.....».
- Το αντικείμενο εργασιών της εταιρίας «.....» και δη κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, κατασκευή δομικών μεταλλικών προϊόντων και μερών τους, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, χονδρικό και λιανικό εμπόριο αυτοκινήτων και οχημάτων ειδικής χρήσης, κλπ, **δεν συνάδει** με τις εργασίες που αναγράφεται στα επίδικα τιμολόγια ότι πραγματοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα.
- Με βάση τις εκτυπώσεις του συστήματος TAXIS (υποσύστημα ΚΒΣ), η προσφεύγουσα και στο παρελθόν **εξέδωσε συστηματικά** εικονικά φορολογικά στοιχεία από διάφορες επιχειρήσεις, και δη α) για τη διαχειριστική περίοδο «.....» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 275.080,50 ευρώ (ΑΕΠ «.....»), β) για τη διαχειριστική περίοδο «.....» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 1.965.180,00 ευρώ (ΑΕΠ «.....»), γ) για τη διαχειριστική περίοδο «.....» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 270.000,00 ευρώ (ΑΕΠ «.....»), δ) για τη διαχειριστική περίοδο «.....» έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 446.208,00 ευρώ (ΑΕΠ «.....»).
- Οι καταθέσεις των μετρητών για λογαριασμό της προσφεύγουσας έγιναν από τον «.....» και **όχι από το νόμιμο εκπρόσωπο της ελεγχόμενης** ή κάποιο υπάλληλό της, γεγονός που αποδεικνύεται από τα παραστατικά – καταθετήρια έγγραφα των τραπεζικών ιδρυμάτων και από τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα του «.....» στα σχετικά καταθετήρια.

- Η εξόφληση του ποσού των 1.260.00 ευρώ που όφειλε η προσφεύγουσα στην «.....» έγιναν με κατάθεση μετρητών σε καταστήματα τραπεζών **στη Θεσσαλονίκη** και όχι στη «.....», που είναι η έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης, ενώ αντίθετα υπήρχε η υποχρέωση να εξοφλήσει τα χρήματα αυτά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή δίγραμμων επιταγών κατά άρθρο 18 ΠΔ 186/92, υποχρέωση η οποία δεν τηρήθηκε.
- Όσες επιταγές εκδόθηκαν και εισπράχθηκαν, κατέληξαν όχι σε εταιρικούς λογαριασμούς της «.....», αλλά **σε συγγενικά πρόσωπα του «.....»**, όπως πχ στην πεθερά του «.....».
- Η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε κανέναν αποδεικτικό στοιχείο** που να αποδεικνύει την προέλευση των μετρητών που ισχυρίζεται ότι κατέθεσε, ενώ αντιθέτως προσπάθησε να παραπλανήσει την αρμόδια φορολογική αρχή, παραποιώντας το από «.....» καταθετήριο έγγραφο της «.....» BANK , όπως ειδικότερα αυτό αναφέρεται στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.
- **Δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία** της προσφεύγουσας οι επιταγές που δεν εισπράχθηκαν, με αποτέλεσμα το ανεξόφλητο ποσό των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης προς την «.....» να παρουσιάζεται μειωμένο κατά 121.000 ευρώ.
- Ούτε από το σύστημα TAXIS, ούτε από το σύστημα ELENXIS, ούτε από τη Δ.Ο.Υ. «.....» προκύπτει ότι υπάρχει υποκατάστημα της προσφεύγουσας επί της οδού «.....», όπου φαίνεται ότι εκτελέστηκαν εργασίες από την εταιρία «.....» βάσει των υπ.αρ. «.....», «.....», «.....», «.....» τιμολογίων της.
- Η προσφεύγουσα **δεν προσκόμισε** στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τη μεταφορά υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στις εργασίες ανακαίνισης στην προσφεύγουσα, ενώ από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η ποσότητα και η ποιότητα των χρησιμοποιούμενων υλικών.
- Τα συμφωνητικά που επικαλείται η προσφεύγουσα **δεν είχαν κατατεθεί** εμπρόθεσμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση κατά το χρόνο που εκτελέστηκαν οι εργασίες, αλλά ενάμιση χρόνο μετά, δηλαδή εκπρόθεσμα.
- Από την περιγραφή των εργασιών φαίνεται να γίνονται συνεχώς και σε τακτά χρονικά διαστήματα οι ίδιες εργασίες, στα διάφορα υποκαταστήματα της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι επρόκειτο για εμπορικά καταστήματα που λειτουργούσαν τις ώρες των καταστημάτων.
- Ότι το υποκατάστημα επί της οδού «.....», έκανε έναρξη εργασιών στις «.....» (το κατάστημα μισθώθηκε από τις «.....»), ενώ το σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» συντάχθηκε «.....», δηλαδή μισό χρόνο πριν την έναρξη του υποκαταστήματος.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο «.....» προέβη σε **ζήτηση - λήψη σαράντα (40) εικονικών** φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας **1.554.775,00 ευρώ**, πλέον Φ.Π.Α. 19% 295.407,25,00 ευρώ, και συνολικής αξίας 1.850.182,25 ευρώ, με αξίας κάθε συναλλαγής πάνω από 880,00 ευρώ, έκδοσης της εταιρίας «.....» (ΑΦΜ «.....»), για τους ανωτέρω λόγους, στην από «.....» Έκθεση Ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. «.....» τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ορθώς, **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ**.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1 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 σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε στις ελεγχόμενες χρονιές, 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. Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ.αρ. «.....» **Οριστική Πράξη προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

2. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), **στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη**, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣΤΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό

ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (πδ 186/92), η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και **αποτελεί την αιτιολογία της υπό κρίση οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου** επί παράβασης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων και την εικονικότητα των συναλλαγών, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η υπό κρίση πράξη και η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (πδ 186/92) στερούνται επαρκούς αιτιολογίας και είναι αόριστες δεν ευσταθούν, καθότι η εν λόγω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ **συνιστά την αναγκαία αιτιολογία** της υπό κρίση οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου επί παράβασης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως το επιβαλλόμενο πρόστιμο, σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ.αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ «.....» Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. «.....».

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Οικονομικό έτος	Συνολικό ποσό καταλογισμού
1	Η υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου	«.....»	«.....»	ΚΒΣ	«.....»	3.109.550,00 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).