



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: 33/25-01-2016

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 Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης -ΑΦΜ, με έδρα την του Νομού, κατά της με αριθμό

- 1)2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2003 [διαχειριστική περίοδος 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003)].
- 2)2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2004 [διαχειριστική περίοδος 2004 (01/01/2004 – 31/12/2004)].

- 3)2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2005 [διαχειριστική περίοδος 2005 (01/01/2005 – 31/12/2005)].
- 4)2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2006 [διαχειριστική περίοδος 2006 (01/01/2006 – 31/12/2006)].
- 5)2015 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2007 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].

Της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4. Την με ημερομηνία/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

5. Την με ημερομηνία σύνταξης/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 τις παραπάνω αναφερόμενες **πέντε (5)** προσβαλλόμενες **Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό **436.686,00 €**, ως ακολούθως:

Με την

1) υπ' αριθ.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 320.326,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, και η οποία αφορά

α) την λήψη και χρήση οκτώ (8) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής και πλαστών, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 159.870,00, πλέον Φ.Π.Α. ευρώ 28,776,00, εκδόσεως «..... Α.Φ.Μ.», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 319.740,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.

β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997,

2) υπ' αριθμ.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 586,00€ και αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

- 3) υπ' αριθμ.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 586,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, λόγω μη μεταφοράς των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.
- 4) υπ' αριθμ.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 84.490,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, και η οποία αφορά
- α) την Λήψη και χρήση έντεκα (11) Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 41.952,00, πλέον Φ.ΠΑ ευρώ 7.970,88, εκδόσεως «.....Α.Φ.Μ.», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.} σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 83.904,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.
 - β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.
- 5) υπ' αριθμ.2015 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε συνολικό ποσό προστίμου ύψους 30.698,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, και η οποία αφορά
- α) την Λήψη και χρήση έξι (6) φορολογικών στοιχείων αξίας, εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής, καθαρής αξίας ευρώ 15.056,00, πλέον Φ.ΠΑ ευρώ 2.860,64, εκδόσεως «..... Α,ΦΜ.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 30.112,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2 υποπερίπτωση α.β. της περίπτωσης α' και της περίπτωσης β' της §10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 32 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013.
 - β) την μη μεταφορά των δεδομένων του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων του υποκαταστήματος, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων της έδρας μέχρι την 15^η ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 17§5 περ. α' του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 586,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις των §1, §2, §4 και §6 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας ως λόγο την

Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επειδή

A) Σύμφωνα με την συναφή πάγια νομολογία, για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων απαιτείται σωρευτικά να συντρέχουν αφενός η διαπίστωση από τη Φορολογική Αρχή της εικονικότητας της συναλλαγής και αφετέρου η γνώση της εικονικότητας από τον λήπτη, καθόσον ο καλόπιστος λήπτης φορολογικών στοιχείων απαλλάσσεται από το πρόστιμο σύμφωνα με τη νομολογία. Ειδικότερα, στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή για την οποία αυτά φέρονται ότι εκδόθηκαν, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας

B) δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις της λήψης εικονικού στοιχείου του αρθρ. 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997, εάν αποδειχτεί ότι ο επιτηδευματίας που λαμβάνει τα εικονικά στοιχεία τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής

Γ) Οι εκθέσεις ελέγχου που αφορούν τις επιχειρήσεις των εκδοτών των τιμολογίων, όσο και η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., είναι πλημμελώς αιτιολογημένες

Δ) ότι η ως άνω κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών είναι όλως αόριστη και ανατιολόγητη,

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση για την αποδιδόμενη παράβαση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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 στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «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 τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε 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 φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

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 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 ιδιόζουσα 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, 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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/2015, έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα, αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. Στα παραπάνω στοιχεία της παρούσας ενότητας αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των υπό κρίση Τ.Π..

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, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι.. «Στην περίπτωση εξάλλου της επιχείρησης «..... Α.Φ.Μ.....», επισκέφθηκα προσωπικά την πρώτη φορά την επιχείρηση στο κατάστημα που διατηρούσε επί της οδού Θεσσαλονίκης. Ενόψει αυτού δεν είχα κανένα λόγο να μην εμπιστευθώ τον εν λόγω επιχειρηματία και ως εκ τούτου, όπως συνηθίζεται, στη συνέχεια οι παραγγελίες μου γινόνταν τηλεφωνικά..» **δεν ευσταθεί** μιας και οι συναλλαγές με την συγκεκριμένη επιχείρηση ξεκίνησαν την **3-3-2006** (Τ-ΔΑ), ενώ από την από2011 πληροφοριακή έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η μίσθωση ξεκίνησε σε μεταγενέστερο χρόνο στις **15-01-2007**.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην χρήση 2003 πραγματοποίησε πλέον των κρινόμενων τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 159.870,00 ευρώ, οι οποίες αφορούσαν αγορές ελαστικών και λιπαντικών και επιπλέον διάφορα έξοδα 353.078,41 ευρώ, οι οποίες στην πλειοψηφία τους επίσης αφορούσαν αγορές ελαστικών και λιπαντικών .

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα επειδή ως προς την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.....» αυτή

1. Δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις μιας και ουδέποτε εγκαταστάθηκε στο μισθωμένο γραφείο της επί της οδού..... στην Θεσσαλονίκη, ενώ και δεν προέκυψε η λειτουργία της σε άλλη διεύθυνση.
2. Δεν διέθετε 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.
3. Εξέδωσε συνολικά στις χρήσεις 2000-2007 φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις αξίας 9.580.093,83 ευρώ δίχως να έχει πραγματοποιήσει καμία αγορά.
4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την προσφεύγουσα επιχείρηση είναι και πλαστά
6. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος ως επαγγελματίας για τις χρήσεις 2001-2007, καθώς και Φ.Π.Α. Για τις ίδιες χρήσεις, δεν υπέβαλλε και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών.

Ενώ ως προς την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.....» αυτή

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 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. 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 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. 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 το άρθρο 17§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 σύμφωνα με το άρθρο 17§5 περ. α' του ΠΔ 186/92 «. Όταν στο υποκατάστημα τηρούνται ιδιαίτερα βιβλία, τα δεδομένα τους μεταφέρονται στα βιβλία της έδρας:
α. Το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα υποβολής των κατά περίπτωση φορολογικών δηλώσεων, όταν σε αυτό τηρούνται βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας..»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-06-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του «.....» και Α.Φ.Μ.:

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

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2003- 31/12/2003

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 320.326,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2004- 31/12/2004

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2005- 31/12/2005

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2006- 31/12/2006

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 84.490,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2007- 31/12/2007

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 30.698,00 €

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**

**Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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).