



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη

29/12/15

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 325

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333260

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 π.δ.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 , κατά την με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Την με αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2008-30/06/2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., χρήσης 01/07/2008-30/06/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 πρόστιμο Κ.Β.Σ. για λήψη οχτώ (8)εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 167.700,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2 & 9 & 30§4 του Π.Δ. 186/92, όπως τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει με το Ν. 3052/2002 που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις: του άρθρου 5§1,2,10β',11 και 12 του ν. 2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει καθώς και του άρθρου 6, του άρθρου 9§1,2,3,6, του άρθρου 18§1,2 και 19§1,2,3 και 4 και του άρθρου 20 του ίδιου νόμου όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 2753/99 σε συνδυασμό με τα άρθρα 55 και 66 του Ν. 4174/2013.

Συγκεκριμένα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2008-30/06/2009 η προσφεύγουσα έλαβε από τις επιχειρήσεις α) , φορολογικά παραστατικά αξίας άνω των 880,00 €, σε έξι(6) περιπτώσεις καθαρής αξίας 68.050,00 € πλέον ΦΠΑ.12.929,50 € ήτοι συνολικής αξίας 80.979,50 € και β)..... φορολογικά παραστατικά αξίας άνω των 880,00 €, σε δύο(2) περιπτώσεις καθαρής αξίας 15.800,00 € πλέον ΦΠΑ 3.002,00 € ήτοι συνολικής αξίας 18.802,00 €, τα οποία κρίθηκαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. **εικονικά στο σύνολό τους.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Είναι άκυρη η απόφαση λόγω μη προηγούμενης ακρόασης
- 2) Δεν αποτελούν αμάχητο τεκμήριο το γεγονός ότι α)οι επιχειρήσεις των εκδοτών δε βρέθηκαν κατά την ώρα του ελέγχου στις δηλωμένες έδρες τους, β) οι εκδότες δεν προσκόμισαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, γ)οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν με μετρητά και δ) δεν υποκρύπτει εικονικότητα των συναλλαγών το γεγονός ότι στα εν λόγω φορολογικά παραστατικά δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. ή Φ.Ι.Χ. με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές των αγαθών.
- 3) Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας.
- 4) Ο επιτηδευματίας που αποδέχεται φορολογικό στοιχείο απαλλάσσεται αν αποδείξει ότι κατά το χρόνο της συναλλαγής είχε καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Η προσφυγή του αντιδίκου περί μη προηγούμενης ακρόασης θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι : «το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του»

Το Σ.τ.Ε., στηριζόμενο στις ως άνω διατάξεις του Συντάγματος, με την [ΣτΕ 2370/2007](#) απόφασή του (Ολομέλεια) έκρινε ότι προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο σε βάρος επιτηδευματία για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., η επίδοση σε αυτόν σχετικού σημειώματος με κλήση για παροχή εξηγήσεων για την παράβαση που του αποδίδεται αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και συνεπώς η παράλειψη της επίδοσης αυτού του σημειώματος πριν την επιβολή του προστίμου συνεπάγεται ακυρότητα της σχετικής

απόφασης επιβολής προστίμου.

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κώδικα διοικητικής διαδικασίας (Ν.2690/1999 ΦΕΚ Α'45) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής « Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. (παρ.1). Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την Αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου (παρ.2)».

Επιπλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1074/13: «Σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων για μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώνονται οι παραβάσεις αυτές και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων, οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, να επιδίδουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν. Με την κλήση αυτή θα καλείται ο υπόχρεος εντός δέκα (10) ημερών να παράσχει εγγράφως τις απόψεις του επί των παραλείψεων ή παρατυπιών, προσκομίζοντας και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών του. Η παραπάνω προθεσμία αρχίζει την επόμενη ημέρα της ημέρας επίδοσης της κλήσης, εφόσον δε η ημέρα λήξης της είναι αργία, αυτή παρατείνεται μέχρι την πρώτη εργάσιμη ημέρα. Εντός της ίδιας ως άνω προθεσμίας και οποιαδήποτε εργάσιμη για τις υπόψη φορολογικές αρχές ημέρα και ώρα ο υπόχρεος δύναται να παράσχει στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής και προφορικές διευκρινήσεις αναφορικά με τις απόψεις που έχει καταθέσει εγγράφως. Οι προφορικές αυτές διευκρινήσεις, ανάλογα με την κρίση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την προσέλευση του υπόχρεου, μπορεί να παρέχονται και στο διενεργήσαντα τον έλεγχο ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός. Ειδικά για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από τα ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, οι μεν έγγραφες απόψεις του υπόχρεου θα υποβάλλονται στην έδρα του αρμόδιου ειδικού συνεργείου ελέγχου, οι δε τυχόν προφορικές διευκρινήσεις αυτού επί των εγγραφών απόψεών του θα παρέχονται στο Συντονιστή - Επόπτη του ειδικού συνεργείου ελέγχου ή στον αναπληρωτή του στον τόπο και το χρόνο που θα ορίζονται στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις (π.χ. λόγω επικείμενης παραγραφής) μπορεί να τίθεται και μικρότερη προθεσμία από αυτή των δέκα ημερών που αναφέρεται ανωτέρω, πάντα όμως μέσα στο πλαίσιο των πιο πάνω διατάξεων του ν. [2690/1999](#) (όχι μικρότερη των πέντε ημερών).

Στην κλήση προς ακρόαση που θα επιδίδεται, εφόσον πρόκειται για ειδικά συνεργεία προληπτικού ελέγχου, θα επισυνάπτεται και το ήδη προβλεπόμενο για αυτά Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.), χωρίς να παρίσταται πλέον ανάγκη συμπλήρωσης του ιδιαίτερου και ενσωματωμένου σ'αυτό αποδεικτικού επίδοσης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις προληπτικού ελέγχου θα επισυνάπτεται το συνημμένο στην παρούσα Υ.Σ.Ε. Τονίζεται ιδιαίτερος ότι σε κάθε περίπτωση στο αποδεικτικό επίδοσης της κλήσης προς ακρόαση πρέπει να γίνεται ρητή μνεία και των στοιχείων του κατά περίπτωση Υ.Σ.Ε. που επισυνάπτεται σ'αυτή.

Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται στο πλαίσιο προληπτικού ελέγχου, η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται άμεσα από τον ελεγκτή ή έναν από αυτούς, αν είναι περισσότεροι του ενός, πριν την αναχώρησή τους από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου. Τα ανωτέρω θα εφαρμόζονται και κατά τους διενεργούμενους προσωρινούς ελέγχους, εφόσον διενεργείται ταυτόχρονα και προληπτικός έλεγχος και διαπιστώνονται παραβάσεις Κ.Β.Σ. (π.χ. από έλεγχο ταμείου και αξιογράφων κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθ. 28 του ν. [3296/2004](#), μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων κ.λπ.), καθώς επίσης και για τις τυχόν διαπιστούμενες παραβάσεις Κ.Β.Σ. με βάση τις επαληθεύσεις της πρώτης ημέρας του τακτικού ελέγχου, οι οποίες αφορούν την τρέχουσα χρήση και συνιστούν προληπτικό έλεγχο (σχετ. η εγκ. [ΠΟΛ.1087/10.6.2005](#), «Λοιπά Θέματα Ελέγχου», παρ.3). Συνεπώς και στις εν λόγω περιπτώσεις η κλήση προς ακρόαση θα επιδίδεται στο χρόνο που αναφέρεται πιο πάνω (μετά την ολοκλήρωση των οικείων επαληθεύσεων και πριν την αναχώρηση των ελεγκτικών οργάνων από την επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου). Ειδικά για παραβάσεις Κ.Β.Σ. που διαπιστώνονται από προληπτικό έλεγχο ο οποίος διενεργείται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του υπόχρεου (π.χ. έλεγχος στο δρόμο για τη διακίνηση των αγαθών κ.λπ.) ή μετά από επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και για παραβάσεις Κ.Β.Σ. γενικώς που διαπιστώνονται επίσης από προληπτικό έλεγχο για τις οποίες αντικειμενικά δεν μπορεί να γίνει άμεση (επιτόπια) επίδοση της κλήσης προς ακρόαση, αυτή θα επιδίδεται όσο το δυνατό

συντομότερα, πάντα πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις περί επιδόσεων.

Εν προκειμένω κοινοποιήθηκε στις2014 στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας ,..... το υπ'αριθμ..... Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) αναφέροντας αναλυτικά τις διαπιστωθείσες παραβάσεις έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η αντίκρουση κάθε μίας εξ αυτών, και στις2014 η υπ'αριθμ..... ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ του άρθρου 6 ν.2690/1999 από το Σ.Δ.Ο.Ε. Συνεπώς η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα εντός του ορισμένου χρονικού διαστήματος των 10 ημερών από την κοινοποίηση να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης μη καταλειπόμενης οποιαδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή οι εκδότες φορολογικών στοιχείων όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι εξαφανισμένες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα η επιχείρηση..... σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών εξέδιδε τιμολόγια με έπιπλα αλλά στην δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα της λειτουργούσε κατάστημα ειδών δώρων ,ενώ στην δηλωμένη ως έδρα της επιχείρησης σύμφωνα με πληροφορίες ενοίκων της οικοδομής ήταν η οικία του ιδίου και της οικογενείας του.

Επειδή σε τηλεφωνική επικοινωνία του Σ.Δ.Ο.Ε. με την σύζυγό του ουσιαστικού διαχειριστή της ,αυτή δήλωσε ότι ο ανωτέρω απουσιάζει στο εξωτερικό και ο εν λόγω διαχειριστής δεν εμφανίστηκε μέχρι την σύνταξη της επικείμενης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ο ουσιαστικός διαχειριστής της σε τηλεφωνική επικοινωνία του Σ.Δ.Ο.Ε. με την σύζυγό του, δήλωσε ότι απουσιάζει στο εξωτερικό και δεν εμφανίστηκε μέχρι την σύνταξη της επικείμενης έκθεσης ελέγχου ενώ ο..... δήλωσε τηλεφωνικώς ότι έχει πετάξει τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 9 του .4093/12(ΚΦΑΣ): *« Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή».*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 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.**», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 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.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή σύμφωνα με την ΑΠΟΦΑΣΗΔ15Α176425 ΕΞ 2014: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ., οι οποίες ισχύουν από 1.1.2013, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.2. Από 1.1.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) , όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν.4223/2013 , τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου,

σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.3. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν εντολές ελέγχου, μέχρι τις 31.12.2013. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων εκείνων που η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. έληγε στις 31.12.2013 αλλά παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Ν.4203/2013, λόγω του ότι είχε εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή εντολή ελέγχου, δεν καταστρέφονται και διαφυλάσσονται για δύο (2) ακόμη χρόνια, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2015. Δύνανται όμως να καταστραφούν πριν την πάροδο της διετίας, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2008 και 2009, υποθέσεων, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης.

Στην εν λόγω περίπτωση η αρχική εντολή ελέγχου με α/α εκδόθηκε το 2013 ,οπότε το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται στις 31/12/2015 και τα βιβλία και τα στοιχεία διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015 .

Επειδή η Προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο σχετικά με την εξώφληση των παραπάνω συναλλαγών πέραν των αποδείξεων πληρωμής με μετρητά στα πλαίσια του γενικού λογιστικού σχεδίου.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: « 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 δίγραμμη επιταγή» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 20/03/2002 με το άρθρο 16 του Ν.2992/2002

Στην προκειμένη περίπτωση οι συναλλαγές με τους συγκεκριμένους εκδότες καλύπτουν βραχύβιο χρονικό διάστημα από 01/08/2008 έως και 04/11/2008 αναφορικά με την επιχ/ση και στις 23/07/2008 αναφορικά με την επ/ση Είναι συνήθες φαινόμενο σε εικονικές συναλλαγές να παρατηρείται ότι καλύπτουν ένα ορισμένο χρονικό διάστημα. Στα συναλλακτικά ήθη μεταξύ επιχειρηματιών το μεγαλύτερο μέρος των συνεργασιών μεταξύ επιχ/σεων καλύπτει μεγάλα χρονικά διαστήματα. Επίσης είναι γεγονός και κανόνας στα καθημερινά συναλλακτικά ήθη, ότι συναλλαγές χιλιάδων ευρώ μεταξύ επιτηδευματιών είναι αδύνατον να πραγματοποιούνται με μετρητά , αυθημερόν, με την έκδοση των τιμολογίων. Η συνήθης πρακτική είναι η εξόφληση των τιμολογίων να γίνεται μέσω επιταγών και μάλιστα τμηματικά όταν πρόκειται για μεγάλα ποσά. Ακόμα για να διασφαλιστούν οι επιχειρήσεις σε περιπτώσεις αμφισβήτησης των συναλλαγών μεταξύ τους ακόμη και τιμολόγια με μικρά ποσά εξοφλούνται μέσω τραπεζικών λογαριασμών.

Εν προκειμένω εμφανίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση λήπτης να συναλλάσσεται με μετρητά, γεγονός συναντάται κατά πλειοψηφία στις εικονικές συναλλαγές. Όλα τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί με συνολική αξία τιμολογίου μικρότερη των 15.000€ (αξία άνω από την οποία πρέπει να συνδέονται οι πληρωμές με συγκεκριμένες συναλλαγές σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία).

Επειδή ο κατά το νόμο υπεύθυνος της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν υπέδειξε στον επιτόπιο έλεγχο του συνεργείου ελέγχου τα αγαθά που φέρεται να προμηθεύτηκε με τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία και τα οποία αφορούν πάγιο εξοπλισμό (συντάχθηκε σχετικό πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης),ούτε επέδειξε σχετικό φορολογικό στοιχείο με το οποίο αυτά διακινήθηκαν ,ενώ δήλωσε προφορικά ότι αυτά χρησιμοποιήθηκαν για να αυξήσουν τα έξοδα της επιχείρησης.

Επειδή σε κανένα από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία δεν έχει υπογράψει στην αντίστοιχη στήλη αυτός που παρέδωσε αλλά ούτε αυτός που παρέλαβε τα αγαθά που φέρεται να διακινήθηκαν.

Επειδή στις διατάξεις τις παρ.5β' του άρθρου 11 του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : Στο δελτίο

αποστολής αναγράφονται: α).....β).....Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορητού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών».

Στην προκειμένη περίπτωση σε κανένα από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας ή Φ.Ι.Χ. ή Φ.Δ.Χ.με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες μεταφορές.

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: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 νομικό 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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της προσφεύγουσας εταιρίας για την χρήση 2009, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα επίδικα εικονικά τιμολόγια.

Στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε.όπως αναλυτικά και με σαφήνεια τεκμηριώνει στην από έκθεση ελέγχου πρόκειται για εξαφανισμένες εκδότριες επιχειρήσεις. Επίσης έκρινε ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα εκδοθέντα Φορολογικά Στοιχεία δεν πραγματοποιήθηκαν και τα συγκεκριμένα επίμαχα τιμολόγια **είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή και ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997 οριζόταν 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 κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε

στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997. 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, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Ε.Φ.Θεσ. 2234/2014, ΣΤΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή προκύπτει με σαφήνεια ότι ο προσφεύγων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του φερόμενου εκδότη, ενώ αντιθέτως αυτός μόνο γενικά και παρελκυστικά στο δικόγραφο του αναφέρει ότι εφόσον δεν κατονομάζεται και δεν προσδιορίζεται ποιο είναι το διαφορετικό πρόσωπο, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή είναι εικονική, καθώς αυτό δεν προκύπτει ούτε από καμία διάταξη νόμου, ούτε από τη νομολογία. Επίσης, όπως διαφαίνεται από το δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν χωρεί ανάλυση, ούτε εξειδίκευση, με την έννοια της απόδειξης, των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά απλή αναφορά και επίκλησή τους, καθόσον ο προσφεύγων αναφέρεται επιγραμματικά στο ιστορικό της υπόθεσης, χωρίς όμως να αιτιολογείται για ποιο λόγο η κρίση της φορολογικής αρχής ήταν εσφαλμένη κατά την εκτίμηση των συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, αρκούμενη σε γενικόλογες αιτιάσεις, ενώ η επιταγή της νομολογίας για ειδικότερη αξιολόγηση των ισχυρισμών και των επιχειρημάτων προϋποθέτει συγκεκριμένους λόγους με τους οποίους επιχειρείται να κλονισθεί η αιτιολογία της κρίσης της φορολογικής αρχής για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που στο δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής της δεν αναφέρονται.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ "...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή,

πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)..."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει **εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος** ή αξιόγραφων, που λειτουργεί μάλιστα και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στην από 21/8/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ....., η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 9 του ν. 3296/2004 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3, του άρθρου 25, του ν. 4321/2015) οι εκθέσεις της ειδικής γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά των έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 62 του ως άνω νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας
.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 83.850,00 x 2 = 167.700,00 ευρώ.
--

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**

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).