



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

**Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258**

Θεσσαλονίκη 28-08-2015

Αριθμός Απόφασης: 65

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.** 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 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 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, κατά των με αριθμό,,, και **Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.** για τις φορολογητέες περιόδους,,, και**αντίστοιχα.**
4. Τις υπ' αριθμ. πρωτ.,,, και **Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.** για τις φορολογητέες περιόδους,,, και**αντίστοιχα..**
5. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
6. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 του Ν.2238/94 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ., για την εξακρίβωση των υποχρεώσεων της στη φορολογία Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ., συντάχθηκε, μεταξύ των άλλων, η υπ. αριθμ. Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις εκ μέρους της επιχείρησης στην εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Βάσει των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν στην υπ. αριθμ. Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της .. Δ.Ο.Υ.

οι υπ. αριθμ.,,,καιΟριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις,,, και αντίστοιχα.

- Με την υπ. αριθμ. **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της ... Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **44.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο** Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Ενός (1) Μερικώς Εικονικού, ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 44.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 7.920,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 51.920,00, έκδοσης, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.
- Με την υπ. αριθμ. **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **66.712,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο** Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Τριών (3) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 6.712,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 1.208,16 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 7.920,16, του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.400,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 35.400,00 και του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.400,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 35.400,00 έκδοσης, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.
- Με την υπ. αριθμ. **Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **130.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο** Το Πρόστιμο

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Τεσσάρων (4) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.400,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 35.400,00, του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.400,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 35.400,00, του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 20.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 3.600,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 23.600,00 και του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 50.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 9.000,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 59.000,00 έκδοσης, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.

- Με την υπ. αριθμ.**Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **100.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο** Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Τριών (3) Μερικώς Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 35.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 6.650,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 41.650,00, του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 35.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 6.650,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 41.650,00 και του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 30.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 5.700,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 35.700,00 έκδοσης, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.
- Με την υπ. αριθμ.**Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Προϊσταμένης της**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμο συνολικής αξίας **50.000,00 €**, για τη **φορολογική περίοδο** Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας λόγω της **λήψης Τριών (3) Μερικώς**

Εικονικών, ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, **απροσδιορίστου εικονικής αξίας**, καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 και συγκεκριμένα του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 12.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 2.280,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 14.280,00, του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 12.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 2.280,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 14.280,00 και του **Τ.Π.Υ. με αριθμό**, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 26.000,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 4.940,00 και συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 30.940,00 έκδοσης, με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων: άρθρα 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4 γ' του Π.Δ.186/92, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5 παρ. 5 περ. η' και 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως ισχύει. Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 & 4 του Ν.2523/1997, όπως ισχύει.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των υπ. αριθμ.,,καιΟριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές.
2. Μη απόδειξη της εικονικότητας της συνολικής αξίας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων.

Επίσης, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά εφόσον ήθελε κριθεί ότι οι ισχυρισμοί της για την απόρριψη των προαναφερόμενων πράξεων κριθούν απορριπτέοι και μέχρι τη συζήτηση της παρούσας προσφυγής ψηφισθούν για τις ίδιες παραβάσεις ευμενέστερες διατάξεις αυτές να θεωρηθούν ως ισχύουσες και την περίπτωση της και να μειωθούν αυτεπαγγέλτως τα επιβληθέντα πρόστιμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι υπάρχει ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ... **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η στον για τα έτη και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 5 / Γ' (ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ / ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟ), της υπ. αριθμ. Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, που στηρίχθηκε στην από έκθεση του

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής** ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ **τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.**

Επειδή σύμφωνα με 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 διατρηθεί 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 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, 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 στο Κεφάλαιο 6 (Αποτελέσματα Ελέγχου) της υπ. αριθμ. Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον για τα έτη και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η στον για τα έτη και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του στις τράπεζες προκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως ΕΥΡΩ 300.000,00 με μετρητά για λογαριασμό πελατών του από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του, τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του
- Οι ταμίες των καταστημάτων της, της και της τράπεζας οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του και κυρίως ο κ.
- Ο, εκ των εξουσιοδοτημένων από τον ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε

τραπεζικούς λογαριασμούς του με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ή ατόμων της διοίκησής του.

- Οι εξοφλήσεις των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον με τραπεζικές συναλλαγές συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 474.940,00 είναι εικονικές διότι οι τραπεζικές καταθέσεις στην πραγματικότητα διενεργήθηκαν από εξουσιοδοτημένο άτομο του με χρήματα που προέρχονταν από και κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του
- Μια περίπτωση εξόφλησης συναλλαγής της ελεγχόμενης επιχείρησης με τον συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 14.280,00 είναι εικονική διότι έγινε με μετρητά, σε αντίθεση με την κοινή επιχειρηματική πρακτική για αυτού του ύψους τις χρηματικές συναλλαγές.
- Η τιμολόγηση του διαφέρει κατά πολύ
- Οι αναγραφόμενες αξίες των τιμολογίων του ουδεμία σχέση έχουν με τις πραγματικές τιμές που ισχύουν
- Από το αποδεικτικό υλικό των διαφημίσεων που προσκόμισε ο και η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά τις χρήσεις,, ..., ..., ..., ... και ... προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν συναλλαγές, μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αναγραφόμενη αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής, για τους ανωτέρω λόγους, στην υπ. αριθμ. Έκθεση Ελέγχου του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ορθώς, όπως και σε σχετικές εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών, **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.**

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 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%).** Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος των προστίμων στις υπ. αριθμ.,,,καιΟριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκαν από Δ.Ο.Υ., για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από την ημέρα υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν για τις προσβαλλόμενες παραβάσεις ευμενέστερες διατάξεις προκειμένου να μειωθεί το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων, ούτε δε η προσφεύγουσα έχει επιλέξει να υπολογιστούν τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/13) με υποβληθέν σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμων ή με σχετική ανέκκλητη δήλωση εξ αρχής, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμων (σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1210/2013), ο υπολογισμός των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμων παραμένει αμετάβλητος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας κατά των υπ' αριθμ. πρωτ.,,, και Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

Ποσό Πληρωμής 44.00,00 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ:

Ποσό Πληρωμής 66.712,00 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Ποσό Πληρωμής 130.00,00 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Ποσό Πληρωμής 100.00,00 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Ποσό Πληρωμής 50.00,00 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ.

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/Δ 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 άσκησης της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).