



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569815

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 26-09-2014

Αριθμός απόφασης: 2932

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αρ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 -31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006, της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και

την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, πρόστιμο συνολικού ποσού 723.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2006, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 § 1^α, 12 § 1^α και 18 § 9 του ΚΒΣ.

Η παράβαση αφορά:

1) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 69.000,00 € για την αγορά 11.500 πλαστικών κιβωτίων, από την επιχείρηση με ΑΦΜ, το οποίο είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

2) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 585.000,00 €, από την επιχείρηση με ΑΦΜ, με αξία μερικώς εικονική, ήτοι:

A) Τιμολόγιο Πώλησης Νο, καθαρής αξίας 460.000,00 €, για αγορά ενός συγκροτήματος απεντόμωσης,

B) Τιμολόγιο Πώλησης Νο, καθαρής αξίας 125.000,00 €, για αγορά ενός πλυντηρίου παλλετοκιβωτίων.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1)παράβαση της αρχής της αναλογικότητας άρθρο 25 συντάγματος και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.

2)στην έκθεση ελέγχου δεν γίνεται αναφορά στην επίδειξη της εντολής ελέγχου, και συνεπώς η επίδειξη της εντολής ελέγχου αποτελεί ουσιώδη τύπο της διαδικασίας και τούτο διότι αποσκοπεί στην προστασία των δικαιωμάτων του φορολογούμενου που υπόκειται σε έλεγχο. Ως εκ τούτου η μη τήρησή του άγει σε ακυρότητα την επίδικη πράξη για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

3)υπάρχουν πλημμέλειες στην έκθεση κατάσχεσης

4)ημεροχρονολογία - αναρμοδιότητα οργάνου

5)υπάρχει ακυρότητα της πράξης, επειδή η χρήση 2006 έχει παραγραφεί το 2011

6)ο τόπος διενέργειας του ελέγχου αντίκειται στο άρθρο 36 του Π.Δ. 186/1992

7)υπάρχει αοριστία - ασάφεια - αβασιμότητα στην έκθεση ελέγχου

8)βάσει, του ν. 4174/20013 ισχύει ευνοϊκότερο καθεστώς αναφορικά με τις φορολογικές κυρώσεις.

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 αναγκαιώς 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, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς ο προσφεύγων συνεταιρισμός έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της πράξης λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτός.

Επειδή απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, (ΣτΕ 1280/2011), διαδικασία η οποία ακολουθήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που διαβιβάστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., η κατάσχεση των στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3 και 4, του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», και η έκθεση κατάσχεσης επιδόθηκε ενυπόγραφα, στον υπεύθυνο λογιστηρίου του προσφεύγοντος συνεταιρισμού.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κατάσχεσης δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η επίδικη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, φέρει βεβαία χρονολογία έκδοσης καθώς και υπογραφή του αρμόδιου προς έκδοση της απόφασης Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του ν. 2523/1997, 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 τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών της διαχειριστής περιόδου 2006 λήγει την 31.12.2011, η προθεσμία αυτή, παρατείνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των κάτωθι νόμων:

α) Ν.4002/2011, άρθ.18&2, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

β) Ν.4098/2012, άρθρο 2, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

γ) **N. 4141/2013, άρθρο 37§5**, " Ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις , για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων , παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-12-2013 και μετά ".

δ) **N. 4203/2013 άρθρο 22**, οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που λήγουν στις 31-12-2013, παρατείνονται κατά δύο έτη από την λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)..β) " για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά την δημοσίευση ή θα εκδοθούν μέχρι 31-12-2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας.....". Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων δεν είχε παραγραφεί και ο σχετικός λόγος της προσφυγής είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, η κατάσχεση των τιμολογίων, η θεώρηση των βιβλίων διενεργήθηκε στη έδρα του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, η δε περαιτέρω επεξεργασία αυτών, βάσει της αριθμ. εντολής ελέγχου, έγινε στα γραφεία των ελεγκτικών υπηρεσιών καθόσον η επεξεργασία αυτή χρήζει ιδιαίτερης διερεύνησης μέσω των μηχανογραφικών συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών (TAXIS - VIES κλπ) και ως εκ τούτου οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρέπει να απορριφθούν.

Άλλοστε, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 3296/2004 που αναφέρεται στη Σύσταση υπηρεσίας ειδικών ελέγχων ΥΠ.Ε.Ε. νυν Σ.Δ.Ο.Ε κύριο έργο της υπηρεσίας είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων Οικονομικού εγκλήματος, μεγάλης φοροδιαφυγής κ.λ.π. και ειδικότερα η έρευνα και ο εντοπισμός και η καταστολή Οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας κ.λ.π κατά συνέπεια για να διαπιστωθούν η υπηρεσία διενεργεί ελέγχους, επεξεργασίες, διασταυρώσεις κ.λ.π. πέραν από αυτές που απαιτούνται κατά τη διενέργεια προσωρινού ελέγχου.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Ν 3296/2004, Η οργάνωση, η διάρθρωση και οι αρμοδιότητες των υπηρεσιών που συγκροτούν την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, νύν Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και τα θέματα λειτουργίας αυτών καθορίζονται με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται με πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται και ο χρόνος έναρξης λειτουργίας των υπηρεσιών της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, καθώς επίσης και ο χρόνος παύσης του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους και μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια Πώλησης, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη *ειδική και εμπειρισματομένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.*

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε ταμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97..... Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφεται 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.

Επειδή τα υπ' αριθμ. & ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π Δ. 186/1992, 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 φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την πλήρη και μερικώς εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, τον μη προσδιορισμό της πλήρους εικονικότητας της αξία της συναλλαγής και το μη προσδιορισμό της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, εν αντιθέσει με την προσφεύγουσα και λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται στην ενδικοφανή της προσφυγή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων.

Επειδή, ως αναλυτικά εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα επίδικα υπ' αριθμ. & τιμολόγια πώλησης, που αφορούν την προμήθεια απεντομωτηρίου και πλυντηρίου παλλετοκιβωτιών, ελήφθησαν από το προσφεύγοντα συνεταιρισμό, σε προγενέστερο χρόνο, πριν τη πραγματοποίηση της συναλλαγής, με σκοπό ο προσφεύγων να εμφανίσει την αγορά των προαναφερομένων παγίων μέχρι την, προκειμένου να ενταχθεί εμπρόθεσμα στην κατάσταση πληρωμών οικονομικής ενίσχυσης, σύμφωνα με το άρθρο του ΚΑΝ.ΕΚ 1343/03, όπως τροποποιήθηκε από τον ΚΑΝ.ΕΚ 2113/04, του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων.

Επειδή, τα προαναφερόμενα τιμολόγια πώλησης, ελήφθησαν σε προγενέστερη περίοδο, την, χωρίς να έχει γίνει η φυσική παράδοση των αναγραφόμενων μηχανημάτων, των οποίων η παράδοση στην προμηθεύτρια επιχείρηση, έγινε για μεν το μηχάνημα του πλυντηρίου παλλετοκιβωτίων στις, για δε το απεντομωτήριο στις,, &, κρίθηκαν μερικώς εικονικώς ως προς την αξία, καθόσον ευρέθησαν στην έδρα της προσφεύγουσας, και λόγω της μοναδικότητας και των ιδιαίτερων χαρακτηρισμών των, κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθούν με τη πραγματική συναλλαγή.

Επειδή, η προμηθεύτρια επιχείρηση με ΑΦΜ, παρότι αρχικά είχε δηλώσει, ότι προμηθεύτηκε τα προαναφερόμενα μηχανήματα, από την επιχείρηση, σε συνέχεια ανακάλεσε, καθόσον αποδείχθηκε ότι ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία δραστηριότητα.

Επειδή, με τα δελτία αποστολής, τα οποία εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση, προς τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό στις &, δεν διακινήθηκαν τα τιμολογηθέντα μηχανήματα, καθόσον προέκυψε ότι αυτά αγοράστηκαν από τον ως άνω προμηθευτή σε μεταγενέστερο χρόνο της πώλησης αυτών.

Επειδή, το από συμφωνητικό, το οποίο επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την ως άνω προμηθεύτρια επιχείρηση, δεν μπορεί να γίνει δεκτό, γιατί δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα, καθότι δεν έχει θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως ορίζουν ρητά οι διατάξεις του άρθρου 8 § 16 του Ν. 1882/1990, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η βέβαιη ημερομηνία υπογραφής του συμφωνητικού.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε την πλήρη εικονικότητα του υπ' αριθμ. τιμολογίου πώλησης, καθόσον οι διαστάσεις των πλαστικών κιβωτίων (400*500*300mm) που αναγράφονται στο ως άνω τιμολόγιο ουδόλως είχαν αγοραστεί από τον (προμηθευτή και εκδότη του ως άνω τιμολογίου), καθόσον οι διαστάσεις των πλαστικών κιβωτίων που αγόρασε ο εν λόγω προμηθευτής από δύο διαφορετικούς προμηθευτές του, ήταν διαφορετικές από αυτές που πώλησε στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό.

Επειδή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του ν 4174/2011 (**ΦΕΚ Α 170/26-07-2013**), καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 4 και 5 του νόμου αυτού:

4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευση αυτού (25-07-2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται, στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τα οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.

β...

§5. Στις παραπάνω περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 4, αρμόδιος για την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων με το ευνοϊκότερο καθεστώς είναι ο Προϊστάμενος της Αρχής που εξέδωσε την πράξη. Κατά της πράξης αυτής που εκδίδεται στη βάση του ευνοϊκότερου καθεστώτος δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δικαστικού ή διοικητικού συμβιβασμού. Στην παραπάνω περίπτωση γ' της παραγράφου 4 το ευνοϊκότερο καθεστώς εφαρμόζεται στο πλαίσιο του διοικητικού συμβιβασμού ή ενδικοφανούς προσφυγής. Ο διοικητικός συμβιβασμός ή η αποδοχή της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής με βάση το ευνοϊκότερο καθεστώς δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των προστίμων σύμφωνα με τη υφιστάμενη νομοθεσία. Το αίτημα για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο καθεστώς υποβάλλεται στην αρμόδια Αρχή ή στην αρμόδια Επιτροπή των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994 κατά περίπτωση.

§9. Υποθέσεις που εμπίπτουν στις διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, για τις οποίες δεν υποβάλλεται αίτηση για την Ειδική Διαδικασία του άρθρου 63 του Κώδικα, κρίνονται με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν, κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Άρα βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος, διότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υπαγωγή στις συγκεκριμένες διατάξεις είναι η επιλογή από τον υπόχρεο του ευνοϊκότερου καθεστώτος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, επιλογή που στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα με υποβολή σχετικής δήλωσής της.

Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που μας απέστειλε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα σχετικό αίτημα, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί υπαγωγής στο ευνοϊκότερο καθεστώς του Ν. 4174/2013, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε .

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :

1) της υπ'αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο συνολικού ποσού 723.000,00 € .**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 κοινοποίηση 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).