



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 16-11-2018

Αριθμός Απόφασης: 1851

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία 22-06-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της «.....του», με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων, με δηλωθείσα ημερομηνία αδράνειας κατά την 03/09/2012, με διεύθυνση έδρας στατου Ν. Έβρου- Τ.Κ. 683 00, κατά της με αριθμό6/15-05-2018

Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2018ΕΜΠ/4-10-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **22/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουκαι του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2018ΕΜΠ/4-10-2018** συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./**15-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 145.264,20 €, λόγω έκδοσης δεκατεσσάρων (14) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας καθαρής αξίας 362.160,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015 και της μη τήρησης του προβλεπόμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων και του βιβλίου απογραφών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 19 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2012 από την Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994, 48 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./30-08-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Η παραπάνω εντολή εκδόθηκε ως μεταφερόμενη υπόθεση από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης σύμφωνα με το ΦΕΚ 2426Β 2015.

Η προσφεύγουσα διατηρεί από το 2001 μέχρι τις 03/09/2012, (ημερομηνία που τέθηκε σε αδράνεια η επιχείρηση), ατομική επιχείρηση χονδρικού εμπορίου λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων. Στις λοιπές δραστηριότητες της επιχείρησης περιλαμβάνονται εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων για τη μεταφορά επιβατών, λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων επιβατηγών αυτοκινήτων, λιανικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, λιανικό εμπόριο καυσοξύλων κ.α.. Η εν λόγω επιχείρηση τηρεί μηχανογραφικά βιβλία ΑΒ'

κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και συμμετέχει με ποσοστό 33,34% στην επιχείρηση, «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκε ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 η προσφεύγουσα εξέδωσε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 362.160,50 €, με λήπτρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2012

α/α	Αριθ. παραστ. - Ημ/νία έκδοσης	Είδος παραστατικού	Σχετικά Δελτία Αποστολής	Καθαρή αξία
1	30/05/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-20/05/12,-20/05/12	15.660,00 €
2	4-30/06/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-10/06/12,-10/06/12,-15/06/12,-20/06/12,-24/06/12,-28/06/12,-29/06/12,-30/06/12	38.164,00 €
3	30/07/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-05/07/12,-12/07/12,-17/07/12,-22/07/12,-27/07/12	64.073,00 €
4	30/08/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	33-18/08/12	35.000,00 €
5	30/08/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-01/08/12,-03/08/12,-11/08/12,-15/08/12,-18/08/12	58.220,00 €
6	30/08/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-01/08/12,-03/08/12,-11/08/12,-15/08/12,-18/08/12,-20/08/12,-22/08/12,-25/08/12,-27/08/12,-29/08/12,-30/08/12	82.870,00 €
7	30/08/2012	Τιμολόγιο Πώλησης	-01/08/12,-03/08/12,-11/08/12,-15/08/12,-18/08/12,-20/08/12,-22/08/12,-25/08/12,-27/08/12,-29/08/12,-30/08/12	46.550,00 €
8	- 12/02/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		2.064,00 €
9	- 13/02/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		1.935,00 €
10	- 15/02/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		1.999,50 €
11	- 21/02/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		1.935,00 €
12	- 11/06/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		5.080,00 €

13	- 11/06/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		2.160,00 €
14	- 23/06/2012	Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής		6.450,00 €
			ΣΥΝΟΛΟ	362.160,50 €

Επίσης η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα θεωρημένα βιβλία από το ΠΔ 186/1992, ήτοι το βιβλίο εσόδων – εξόδων και το βιβλίο απογραφής.

Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-06-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η κρίση του ελέγχου περί εκδόσεως από την ίδια εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι εσφαλμένη, μη νόμιμη και αυθαίρετη, διότι προέκυψε χωρίς έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής της και δεν αποδείχθηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν ανύπαρκτες. Αντιθέτως οι συναλλαγές είναι πραγματικές και όχι εικονικές. Διότι αν υπάρχουν εμπορεύματα, γεγονός που δεν αμφισβητεί η φορολογική αρχή, ούτε την προέλευση τους, τότε δεν μπορεί αιτιολογημένα και νομικά βάσιμα να αποδοθούν οι αντίστοιχες παραβάσεις και οι αντίστοιχες πράξεις που εκδόθηκαν είναι άκυρες. Η αρμόδια υπηρεσία ελέγχου προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογίας εισοδήματος και φπα, καθώς δεν προχώρησε σε έλεγχο βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης. Η πρόθεση της φοροδιαφυγής δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή.
- 2) Η προσκόμιση των παραστατικών (στοιχείων) μετά από πρόσκληση της φορολογικής αρχής, όπως και των βιβλίων εσόδων – εξόδων ήταν αδύνατη καθώςον είχαν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ με την προσκομιζόμενη υπ' αριθ./12.12.2012 έκθεση κατάσχεσης των ελεγκτών ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης. Η ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης γνώριζε ότι το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων βρισκόταν στον φάκελο του ΣΔΟΕ και όφειλε υπηρεσιακώς να τα προμηθευτεί και να προχωρήσει στον έλεγχο. Η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει: α) Την απογραφή 31/12/2011 της αποθήκης και το Ε3 του οικ. έτους 2012, ύψους ποσού 89.688,54 €. β) Παραστατικά αγορών ή Δ.Α. σε φωτοαντίγραφο διαφόρων προμηθευτών. γ) Επιταγές μεταχρονολογημένες της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας καθώς και το από 22.02.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό με έκδοση γραμματίων για εξόφληση μέρους των οφειλόμενων και μέχρις εξοφλήσεως αυτών. Ως προς την αναντιστοιχία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο με τους αντισυμβαλλόμενους

πελάτες της οφείλεται στο ότι στις 30/08/2012 δηλώθηκε αδράνεια λειτουργίας της επιχείρησης της και ως επιχείρηση δεν είχε προβεί σε οριστικοποίηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών, με αποτέλεσμα την εμφάνιση αποκλίσεων στο σύστημα αποστολής καταστάσεων, το οποίο δέχεται μόνο οριστικές εγγραφές του βιβλίου εσόδων εξόδων.

- 3) Δεν ευσταθεί ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών, διότι τα παραστατικά στοιχεία και το βιβλίο εσόδων-εξόδων είχαν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί αναιτιολόγητης και εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου, περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης και περί του ότι οι διενεργηθείσες συναλλαγές με την λήπτρια επιχείρηση είναι πραγματικές

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «Εικονικό 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 αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς 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, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του

αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου 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 την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 15/05/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αυθαιρέτου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών, στην επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ αναφέρονται τα ακόλουθα ως προς τις συναλλαγές της με τη λήπτρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

- Από το διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012, διαπιστώθηκε ότι υπήρχε αναντιστοιχία των δηλωθέντων στοιχείων από την φορολογούμενη με τα δηλωθέντα στοιχεία από τον πελάτη –λήπτρια επιχείρηση. Η προσφεύγουσα τον δήλωσε ως πελάτη με αξία συναλλαγών ύψους 19.624,00 € και η λήπτρια επιχείρηση την δήλωσε ως προμηθευτή με αξία συναλλαγών ύψους 362.160,50 €.
- Από τα προσκομισθέντα πρωτότυπα παραστατικά της λήπτριας επιχείρησης εκδόσεως της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι οι επίμαχες συναλλαγές ανέρχονταν στο ποσό των 362.160,50 €.

- Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο ο τρόπος εξόφλησης των ανωτέρω τιμολογίων, όπως όφειλε, καθώς η αξία του κάθε τιμολογίου ξεχωριστά, είναι μεγαλύτερη των 1.500,00€.
- Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παραστατικά αγορών των ανωτέρω περιγραφόμενων ειδών των υπό έρευνα τιμολογίων.
- Δεν αναφέρεται στα παραστατικά διακίνησης το μεταφορικό μέσο και δεν βρέθηκε καμία φορτωτική.
- Το σύνολο των ποσοτήτων που αναφέρονται στα υπό έρευνα τιμολόγια είναι εξαιρετικά μεγάλες, γεγονός που δε δικαιολογείται από τον εμφανιζόμενο κύκλο εργασιών του-λήπτη των στοιχείων.
- Τα συνοδευτικά Δελτία Αποστολής φέρουν διορθώσεις στις ημερομηνίες, συνεχή αρίθμηση, γεγονός που αποδεικνύει πως εκδόθηκαν συγκεντρωτικά.
- Ο έλεγχος απέστειλε την με αριθμό πρωτ.-23/02/2017 πρόσκληση στη λήπτρια επιχείρηση για προσκόμιση δικαιολογητικών σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων. Η λήπτρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα του ελέγχου για παροχή στοιχείων.
- Μεταξύ άλλων η λήπτρια επιχείρηση φέρεται να προμηθεύτηκε 130 τεμάχια λάστιχα, διαφόρων διαστάσεων, κατά το χρονικό διάστημα 30/05/2012 έως 30/08/2012. Κατά το ως άνω χρονικό διάστημα, ο λήπτης «.....», είχε στην κατοχή του τέσσερα φορτηγά ιδιωτικής χρήσης, με αριθμούς κυκλοφορίας,,και αντίστοιχα. Ο αριθμός των φορτηγών που είχε στην κατοχή της η λήπτρια επιχείρηση δε δικαιολογεί τον αριθμό των λάστιχων που προμηθεύτηκε για το ως άνω χρονικό διάστημα των τριών μηνών. Επίσης δε δηλώνεται καμία σχετική δραστηριότητα, μεταπώλησης, χονδρικής ή λιανικής, λάστιχων, ούτε από την εκδότρια ούτε από το λήπτη.
- Κατά το χρονικό διάστημα 30/05/2012 έως 30/08/2012, η ως άνω λήπτρια επιχείρηση φέρεται να προμηθεύτηκε συνολική ποσότητα 174 τεμάχια Λαδιού (ορυκτελαίου), αριθμός εξαιρετικά μεγάλος για τη χρήση σε τέσσερα φορτηγά, που είχε στην κατοχή του.
- Η ως άνω λήπτρια επιχείρηση φέρεται να προμηθεύτηκε κατά το χρονικό διάστημα 12/02/2012 – 30/08/2012, συνολική ποσότητα πετρελαίου κίνησης 82.600 λίτρα. Μετά από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της, διαπιστώθηκε ότι εμφανίζει στα έξοδά της για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, μεγάλο αριθμό τιμολογίων από πρατήρια υγρών καυσίμων. Για τον 3^ο μήνα του 2012 βάσει τεσσάρων (4) τιμολογίων εκδόσεως της προσφεύγουσας φέρεται να εφοδιάστηκε, μέσα σε εννέα μέρες με συνολικά 6.150 λίτρα. Αντίστοιχα δε για τον μήνα Ιούνιο του 2012 βάσει τεσσάρων (4) τιμολογίων εκδόσεως της προσφεύγουσας, φέρεται να εφοδιάστηκε, με συνολικά 23.100 λίτρα.

Συνεπώς ο έλεγχος ορθά θεώρησε, πως το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων της προσφεύγουσας προς την λήπτρια επιχείρηση «.....» είναι εικονικά, ως προς τις αναγραφόμενες ποσότητες.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό την κάρπωση των αναλογούντων φόρων και ιδιαίτερα του ΦΠΑ. Κυρίως η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων έγινε προκειμένου να τροφοδοτηθεί με αυτά η λήπτρια επιχείρηση, η οποία τα χρησιμοποίησε, με το δεδομένο μάλιστα ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης αξίας, καταχωρώντας τα στα λογιστικά βιβλία, δημιουργώντας την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ και επιτυγχάνοντας έτσι τη μη απόδοση στο δημόσιο του αναλογούντος φόρου καθώς και την μείωση των κερδών στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, στην από 15.05.2018 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης περιλαμβάνεται σαφής και συγκεκριμένη αιτιολογία και αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών, ο περί αντιθέτου δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της αδυναμίας προσκομίσεως των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων λόγω της κατάσχεσης τους και περί της ανακρίβειας των βιβλίων

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με τις παρ 3 και 7 του άρθρου 4 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «3. Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού: α).... γ)Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης και πετρελαίου, ο εκμεταλλευτής περιπτέρου, ο πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, ο επιτηδευματίας του μητρώου ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ. για την εμπορία πετρελαίου εσωτερικής καύσης (DIESEL) θέρμανσης και ο εκμεταλλευτής κινητής καντίνας. Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτόν τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί

στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 6 του άρθρου αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ **1, 4, 5 και 6 του άρθρου 6 του ΠΔ 186/1992** (ΚΒΣ), ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων. πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις....4.Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα: γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. 5.Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα. Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων. 6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10%) του γενικού ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας όπως αυτό ορίζεται από το άρθρο 4 του Κώδικα αυτού. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. 7.Για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων 3 και 5 τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ως ακολούθως: Κατηγορίες Βιβλίων όρια ακαθαρίστων εσόδων. Δεύτερη μέχρι και 1.500.000 ευρώ Τρίτη άνω των 1.500.000 ευρώ....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ **1 του άρθρου 19 του ΠΔ 186/1992** (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1.Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους: Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν: α) το βιβλίο αγορών,β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,.... η) το

βιβλίο απογραφών και τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων. 2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρηση τους όταν δε θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα 300 (τριακόσια) ευρώ.....».

Επειδή, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της [παραγράφου 5 του άρθρου 11 του Κ.Β.Σ.](#), ([παράγραφος 4 του άρθρου 16 του Ν. 2992/2002](#)), καθιερώθηκε η υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου (Ισχύς από 20.3.2002). Με τις διατάξεις αυτές, για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών, θεσπίστηκε υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής και στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών (έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου. Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει τις διακινήσεις όλων των αγαθών, για οποιοδήποτε σκοπό και από οιοδήποτε τρόπο, που πραγματοποιούνται με τη χρησιμοποίηση για τη μεταφορά τους αποκλειστικά φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ. ή φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ., καθώς και τις διακινήσεις αγαθών με πλωτά μέσα όταν πρόκειται για θαλάσσιες μεταφορές

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1198/27.12.2010 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Τροποποίηση της 1100938/845/0015/ΠΟΛ.1134/14.12.2004 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως αυτή ισχύει, σχετικά με την απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων από τη σύνταξη απογραφής) ορίζεται ότι: «β) Η παράγραφος Β' αντικαθίσταται ως ακολούθως: «Β. Ο **πρατηριούχος υγρών καυσίμων** και ο επιτηδευματίας του μητρώου (ΔΙ.ΠΕ.ΘΕ.) – πωλητής πετρελαίου θέρμανσης, που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας και εμπορεύεται βενζίνη, πετρέλαιο, λιπαντικά, τσιγάρα και άλλα είδη

(αξεσουάρ, μικροανταλλακτικά, αναψυκτικά και λοιπά συναφή), για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής της 31-12-2010 και εφεξής, για τη βενζίνη, το πετρέλαιο, τα λιπαντικά και τα τσιγάρα κρίνεται με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση όλων των αγαθών που εμπορεύεται, για δε τα λοιπά εμπορευόμενα είδη (πλην βενζίνης, πετρελαίου, λιπαντικών και τσιγάρων) η υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνεται αυτοτελώς με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αυτών, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του [άρθρου 6 παρ. 6 του Κώδικα](#)».

Επειδή για την υπό κρίση χρήση αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 6 του άρθρου 6](#) του ΚΒΣ και ορίζονταν ότι το όριο τήρησης βιβλίου απογραφών ορίζεται στο 10% του ορίου τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (1.500.000 ευρώ), ήτοι στα 150.000 ευρώ, για την υποχρέωση απογραφής από τον επιτηδευματία που τηρεί Β' κατηγορίας βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. **1049517/306/0015/5.5.2008** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Μη σύνταξη απογραφής - Κύρος βιβλίων) διευκρινίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 6 του άρθρου 6](#) του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί το βιβλίο απογραφών σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 27 και 28](#) του παρόντος Κώδικα....3. Επίσης με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της [παραγράφου 4 του άρθρου 30](#) του Κ.Β.Σ. όπως προστέθηκαν με την παράγραφο 5 του άρθρου 31 του Ν.3522/2006 και ισχύουν για τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά ορίζεται μεταξύ άλλων ότι τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί το βιβλίο απογραφών. Με τις προϊσχύσασες διατάξεις της περίπτωσης α' της [παραγράφου 3 του άρθρου 30](#) η παράλειψη αυτή αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων. Έτσι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η μη τήρηση βιβλίου απογραφών αποτελεί λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της χρήσης 2006 και λόγο ανακρίβειας των βιβλίων της χρήσης 2007. 4. Περαιτέρω με τα 1103391/863/0015/26.11.2001 και 1059434/673/0015/4.7.2003 έγγραφα διευκρινίστηκε ότι η μη απογραφή περιουσιακών στοιχείων στην απογραφή λήξης και η κρίση ως ανακριβών των βιβλίων της χρήσης εκείνης, συνεπεία του λόγου αυτού, έχει ως αποτέλεσμα την κρίση των βιβλίων και της επόμενης χρήσης ως ανακριβών. 5. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στο σχετικό έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος είχατε την υποχρέωση για τη χρήση 2006 να συντάξετε πραγματική απογραφή και δεν προβήκατε στη σύνταξη αυτής, η παράλειψη αυτή επηρεάζει εκτός από το κύρος των βιβλίων σας της χρήσης 2006 και το κύρος των βιβλίων σας της χρήσης 2007 καθότι η απογραφή λήξης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου αποτελεί την απογραφή έναρξης της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Σύμφωνα δε με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος τα βιβλία της χρήσης 2006 θα κριθούν ως ανεπαρκή ενώ της χρήσης 2007 ως ανακριβή».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015: ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή η προσφεύγουσα, βάσει των διατάξεων που ίσχυαν για την υπό κρίση, είχε την υποχρέωση τήρησης βιβλίου Απογραφής Β' κατηγορίας, λόγω του ύψους των ακαθαρίστων της (463.286,60€), ενώ το όριο για την τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων κατά την ελεγχόμενη χρήση είναι 1.500.000,00€. Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ξεπερνούσαν το όριο των 150.000,00 (1.500.000,00X10%) και άρα είχε την υποχρέωση τήρησης και προσκόμισης **θεωρημένου βιβλίου Απογραφών ή θεωρημένων καταστάσεων Απογραφών Β' κατηγορίας**, το οποίο όμως ουδέποτε προσκόμισε.

Επειδή ο έλεγχος, με την υπ' αριθμ. πρωτ.-31/08/2016 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, αιτήθηκε την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων από την προσφεύγουσα εντός πέντε ημερών από την επίδοση, η οποία δεν ανταποκρίθηκε εντός της τεθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας. Στη συνέχεια με το υπ' αριθμ. πρωτ./20-09-2016 έγγραφο ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή ο ορισμός τόπου και χρόνου για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου. Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στο δεύτερο αυτό αίτημα του ελέγχου.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης διέθετε τα ακόλουθα κατασχεθέντα στοιχεία: α) ημερήσια δελτία Ζ για το χρονικό διάστημα 01-01-2012 έως 28-06-2012, β) παραστατικά αγορών – δαπανών για το ίδιο χρονικό διάστημα, γ) ένα διπλότυπο στέλεχος (μπλοκ) τιμολόγιο πώλησης 50 φύλλων αθεώρητο, δ) εκδοθέντα στοιχεία από ενιαίο μηχανογραφημένο έντυπο με χρήση ΕΑΦΔΣΣ για το χρονικό διάστημα από 01-01-2012 έως 28-06-2012, ε) αναλυτικές εκτυπώσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων για το χρονικό διάστημα 01-01-2012 έως 28-06-2012, στ) τα φύλλα 14 έως και 20 του με Α.Π.Θ./26-7-2005 τηρουμένου βιβλίου εσόδων – εξόδων ενημερωμένο μέχρι και τον 6^ο μήνα του 2009, από τις με αριθμό-28/06/2012 και-12/12/2012 Εκθέσεις Κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης και τα οποία έλαβε υπ' όψη της για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Η αναλυτική εκτύπωση, σε αθεώρητες καταστάσεις, των στοιχείων της προσφεύγουσας αποτελεί πρόχειρη απεικόνιση και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί απόδειξη ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Άλλωστε κατά το ελεγχόμενο διάστημα η προσφεύγουσα

όφειλε να τηρεί θεωρημένα βιβλία και στοιχεία και να τα προσκομίζει σε τυχόν έλεγχο. Η προσκόμιση αντιγράφων στοιχείων τρίτων δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο. Ο έλεγχος διέθετε, από τις προαναφερόμενες κατασχέσεις, ορισμένα παραστατικά και όχι επίσημα βιβλία, γεγονός που δεν μπορούσε να οδηγήσει στην εξαγωγή ασφαλών συμπερασμάτων ως προς τα αναφερόμενα στις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας.

Επιπλέον, από το σύστημα elenxis, υποσύστημα Κ.Β.Σ., η προσφεύγουσα φέρεται να θεώρησε Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (σελίδες 1 έως 50) το έτος 2005, με πράξη θεώρησης-26/07/2005 για την έδρα, ενώ για το υποκατάστημα που διατηρούσε στο επί της οδού, το έτος 2005 με πράξη θεώρησης-08/04/2003 (σελίδες 1 έως 50). Προφανώς και μετά από επτά χρήσεις τα 50 θεωρημένα φύλλα θα είχαν εξαντληθεί (κατ' ελάχιστον χρησιμοποιημένες σελίδες ανά χρήση 12). Από την ανωτέρω διαπίστωση, ορθώς ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά το έτος 2012 δεν τηρούσε τα προβλεπόμενα από το ΠΔ 186/92 βιβλία, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 186/92.

Επειδή, με την με Αρ. Πρωτ. **ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18-07-2000** καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, με συγκεντρωτική κατάσταση ως ακολούθως: α. Για συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών κατά την έννοια του [άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992](#)) ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (Άρειος Πάγος 1698/2001).

Επειδή με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1114/18-08-2005 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών καθορίστηκε η υποχρέωση υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών, προμηθευτών και πιστωτικών υπολοίπων μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας δηλαδή μέσω internet προς το taxisnet στη διεύθυνση www.gsis.gr. Η ηλεκτρονική υποβολή αφορά όλους τους επιτηδευματίες ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν και ανεξάρτητα από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα) (άρθρο 1 ΑΥΟ ΠΟΛ. 1114/2005). Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρησης αυτών στο

σύστημα υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του διαδικτυακού τόπου www.gsis.gr της Γ.Γ.Π.Σ. με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα – υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στη Δ.Ο.Υ., την με αριθμό καταχώρησης/18-11-2013 συγκεντρωτική κατάσταση πελατών/προμηθευτών, με τη χρήση κοινής δισκέτας, για την υπό κρίση χρήση. Στη συγκεκριμένη εφαρμογή δεν υπάρχει δυνατότητα προσωρινής υποβολής της δήλωσης, παρά μόνο οριστικής.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥΕΙ 2018ΕΜΠ/4-10-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε: α) Την απογραφή 31/12/2011 της αποθήκης και το Ε3 του οικ. έτους 2012, ύψους ποσού 89.688,54 €, σε αθεώρητες καταστάσεις, β) Παραστατικά αγορών ή Δ.Α. σε φωτοαντίγραφο διαφόρων προμηθευτών, μεταξύ των οποίων και τα υπ' αριθ./17-07-2001 και/15-04-2002 ΤΔΑ εκδόσεως της επιχ/σης «.....ΑΕ» καθαρής αξίας 5.550.000 δρχ. (16.287,60 €) πλέον ΦΠΑ 999.000 δρχ. (2.831,77 €) και 8.500,00 € πλέον ΦΠΑ 1.530,00 € αντίστοιχα με περιγραφή τέσσερα τεμάχια καρότσες στο πρώτο και «ICB MASSEY FERGUSON 291SW0803», γ) αθεώρητες καταστάσεις με τον τίτλο προσωρινό βιβλίο εσόδων-εξόδων, δ) Επιταγές μεταχρονολογημένες της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας καθώς και το από 22.02.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό με έκδοση γραμματίων για εξόφληση μέρους των οφειλόμενων και μέχρις εξοφλήσεως αυτών.

Επειδή με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να ενισχύει τους ισχυρισμούς της, και παρότι της ζητήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ έγγραφο της Υπηρεσίας μας να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επίμαχης περιόδου (τα θεωρημένα), εκείνη προσκόμισε μόνο εκτύπωση του προσωρινού βιβλίου εσόδων-εξόδων της επιχείρησής της και μία πρόχειρη σελίδα απογραφής (όλα αθεώρητα)..

Επειδή με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 30 του Κ.Φ.Ε](#) , ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. Το υπερτίμημα από την πώληση του πάγιου εξοπλισμού, θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται μαζί με τα λοιπά εισοδήματα του πωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε.](#)

Επειδή το αποτέλεσμα της πώλησης παγίου στοιχείου της επιχείρησης είναι συνάρτηση της αναπόσβεστης αξίας αυτού και της τιμής πώλησης του. Το κέρδος από την πώληση παγίων στοιχείων αποτελεί κατά την περιπτ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (εισόδημα Δ' πηγής).

Επειδή με το υπ' αριθ./30-08-2012 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας 35.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 8.050,00 €, φέρεται η προσφεύγουσα να πουλά στη λήπτρια επιχείρηση «.....» γενικά και αόριστα χωρίς σαφή περιγραφή, μία από τις τέσσερις καρότσες και το ICB, ήτοι αποσβεσμένα πάγια της επιχείρησης της, σε αξία πολλαπλάσια από την τιμή αγοράς, χωρίς να δηλώνει το αντίστοιχο έσοδο (κέρδος από πώληση παγίων).

Επειδή με το υπ' αριθ./30-08-2012 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας, φέρεται η προσφεύγουσα να πουλά στη λήπτρια επιχείρηση «.....» επτά τεμάχια 38άρι λάδι 180 έναντι 46.550,00 €, πλέον ΦΠΑ 10.706,50 €, χωρίς να προκύπτει η αντίστοιχη προμήθεια του και το κόστος αγοράς του από στοιχεία. Επίσης από τα λοιπά στοιχεία των προμηθευτών που προσκόμισε προκύπτουν αγορές ορυκτελαίων π.χ. 20W/50 12 τεμαχίων ενός λίτρου προς 3,69 € το τεμάχιο καθαρή αξία (-15% έκπτωση) και η προσφεύγουσα φέρεται να το μεταπωλεί προς 420,00 € το τεμάχιο.

Επειδή με το υπ' αριθ./30-07-2012 Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας 64.073,00 €, πλέον ΦΠΑ 14.736,79 €, φέρεται η προσφεύγουσα να πουλά στη λήπτρια επιχείρηση «.....» διάφορα είδη μεταξύ των οποίων και **15.650** τεμάχια κοιλοδοκούς διαστάσεων 0,50X0,50, ενώ βάσει των προσκομισθέντων ΤΔΑ των προμηθευτών της, φέρεται ότι αγόρασε συνολικά δεκαπέντε **(15)** τεμάχια.

Επειδή, ως προς τον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών, το από 22.02.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό με έκδοση γραμματίων για εξόφληση μέρους των οφειλόμενων και μέχρις εξοφλήσεως αυτών, που επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν έχει κατατεθεί στη φορολογική αρχή με βάση τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990 και συνεπώς δεν μπορεί να το επικαλεστεί ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του π.δ. 18/89, λόγοι που θεμελιώνουν την αίτηση ακυρώσεως είναι: 1) αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, 2) παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης, 3) παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου, 4) κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοικήσεως φέρει μεν καθεαυτή όλα τα

στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίο έχει νομοθετηθεί. Λόγοι ακυρώσεως που προβάλλονται **αλυσιτελώς** απορρίπτονται.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εξετάζεται το πρόστιμο του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) και όχι η φορολογία εισοδήματος, ή ΦΠΑ και καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού, στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 15/05/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου του αρ. 7§3 του ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./22-06-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....του», με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7 ΠΑΡ 3 ΚΑΙ 5 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012
	$362.160,50 \times 40\% = 144.864,20$ $200,00 \times 2 = 400,00$ ΣΥΝΟΛΟ: 145.264,20 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.