



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 23/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4483

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. 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά: α)της υπ' αριθμ./**11-04-2018 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και β)της υπ' αριθμ./**11-04-2018 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις: α)υπ' αριθμ./**11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και β) υπ' αριθμ./**11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας καθώς και τις από 02/04/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ –επανάληψης διαδικασίας των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας** .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ' αριθμ. /11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 66 του ν.2238/1994 ποσού **586,67 ευρώ**.

Η παράβαση αφορά σε μη προσκόμιση στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα με την υπ'αριθμ. /13-11-2007 πρόσκληση.

β)Με την υπ' αριθμ. /11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1,9 και 11, 18 παρ.2 και 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού **4.400,00 ευρώ**.

Η παράβαση αφορά σε λήψη διακοσίων ενενήντα τριών (293) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας μικρότερης των 150,00 ευρώ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής αξίας 30.900,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.871,00 ευρώ.

Συγκεκριμένα δυνάμει των υπ'αριθμ. /11-10-2017 και /11-10-2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία των υπ'αριθμ. /2017 και /2017 Αποφάσεων του 32^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, διενεργήθηκε έλεγχος κατ' επανάληψη διαδικασίας στον προσφεύγοντα.

Η υπ'αριθμ. /2017 Απόφαση του 32^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ακύρωσε την υπ'αριθμ. /31.03.2009 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, λόγω του ότι υπογράφηκε από αναρμόδιο όργανο και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω προκειμένου αρμόδιο όργανο να ενεργήσει τα νόμιμα.

Η εν λόγω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 25/11/2008 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Γ των Ειδικών Υποθέσεων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, και αφορούσε σε παράβαση μη προσκόμισης των αναγραφόμενων φορολογικών στοιχείων στην υπ'αριθμ. /13.11.2007 πρόσκληση.

Η υπ'αριθμ. /2017 Απόφαση του 32^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ακύρωσε την υπ'αριθμ. /04.08.2009 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω λόγω του ότι

υπογράφηκε από αναρμόδιο όργανο και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω προκειμένου αρμόδιο όργανο να ενεργήσει τα νόμιμα.

Η εν λόγω απόφαση επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 30/06/2009 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Γ των Ειδικών Υποθέσεων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων και αφορούσε σε παράβαση λήψης διακοσίων ενενήντα τριών (293) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας 30.900,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.871,00 ευρώ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση ΑΦΜ

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου να θεραπεύσει την ανωτέρω νομική πλημμέλεια προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και συντάχθηκαν προς τούτο οι από 02/04/2018 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράβαση της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Ο έλεγχος πραγματοποιείται στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και συνεπώς η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στη φορολογική αρχή είναι παράτυπη και επομένως τυγχάνει ακυρωτέα η πράξη επιβολής προστίμου λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων. Και στην περίπτωση που γίνει δεκτή η διενέργεια ελέγχου εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων στην φορολογική αρχή απαιτεί την σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.
- Η σχετική έκθεση ελέγχου στηρίζεται σε αναπόδεικτα συμπεράσματα και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης.
- Οι συναλλαγές που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια είναι αληθείς και πραγματικές.
- Η απόφαση επιβολής προστίμου λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο στα συμπεράσματα της υπ' αριθμ./Γ/17.10.2007 έκθεσης ελέγχου η οποία δεν επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.
- Η μη επίδειξη της εντολής ελέγχου αποτελεί ουσιώδη παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και τούτο άγει σε ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Όλα τα στοιχεία που βρίσκονταν στην επιχείρησή του είχαν ήδη προσκομισθεί με την έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή στο άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται μεταξύ άλλων ως λόγο ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων την μη τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ωστόσο τόσο κατά τον αρχικό έλεγχο όσο και στον έλεγχο που διενεργήθηκε λόγω επανάληψης διαδικασίας τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία.

Συγκεκριμένα στα πλαίσια του αρχικού ελέγχου που πραγματοποιήθηκε από υπαλλήλους του Γ' Τμήματος της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, ο προσφεύγων κλήθηκε με την υπ' αριθμ./06-10-2008 κλήση προς ακρόαση (ως προς την υπ' αριθμ./31.03.2009 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ) και με την υπ' αριθμ./05-11-2008 κλήση προς ακρόαση (ως προς την υπ' αριθμ./04.08.2009 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.) προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις όπως αυτές περιγράφονταν αντίστοιχα στο υπ' αριθμ./06-10-2008 και στο υπ' αριθμ./05-11-2008 υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου. Ο προσφεύγων ως προς την πρώτη κλήση δεν ανταποκρίθηκε ενώ ως προς την δεύτερη υπέβαλε το υπ' αριθμ./26-11-2008 έγγραφό του, με το οποίο παρείχε σχετικές εξηγήσεις

Επιπλέον και κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας βάσει των προαναφερθεισών Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, τηρήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες βάσει των ισχυουσών διατάξεων (άρθρο 6 του ν. 2690/1999, του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 28 του ν. 4174/13), και κοινοποιήθηκαν τα με αριθμ.πρωτ./2018 σημειώματα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με συνημμένες τις σχετικές προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου επί των οποίων ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Βάσει των ανωτέρω, τόσο στον αρχικό όσο και στον επαναληπτικό έλεγχο, πριν από την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, ο προσφεύγων κλήθηκε από την αρμόδια υπηρεσία προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου συνεπώς ο επικαλούμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή...».

Επειδή εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε λόγω επανάληψης διαδικασίας σύμφωνα με το διατακτικό των υπ' αριθμ. και /2017 Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθήνας. Ο εν λόγω έλεγχος έγινε εντός των πλαισίων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ. και κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων που είχε ήδη στην διάθεσή της η φορολογική αρχή από τα ευρήματα του αρχικού ελέγχου. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας που αφορά τον τρόπο ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων και την μη επίδειξη της εντολής ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή στο **άρθρο 7 παρ.3 του ν.4337/2015** ορίζεται:

«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:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ως προς την υπ' αριθμ./11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, που αφορούσε παράβαση λήψης διακοσίων ενενήντα τριών (293) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας μικρότερης των 150,00 ευρώ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 30.900,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.871,00 ευρώ, ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές ήταν πραγματικές και ότι η φορολογική αρχή αναπόδεικτα διαπίστωσε την εικονικότητα αυτών.

Ωστόσο η φορολογική αρχή απέδειξε πλήρως και νομίμως την ανυπαρξία των εν λόγω συναλλαγών καθώς συγκέντρωσε στοιχεία, τα οποία τεκμηριώνουν το γεγονός πως η εκδότρια επιχείρηση, ΑΦΜ, ουδέποτε παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς σκραπ όπως αυτές αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση ουδέποτε έλαβε τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, καθώς όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση του αρχικού ελέγχου (σελ.4) :

«Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε συντάχθηκε και διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η με αριθμ./Γ/17.10.2007 Έκθεση Ελέγχου με την οποία καταλογίσθηκαν στον ως άνω ιδιοκτήτη των φορτηγών αυτοκινήτων οκτακόσιες εβδομήντα έξι (876) παραβάσεις για έκδοση ισάριθμων εικονικών φορολογικών στοιχείων-Φορτωτικών. Για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Από τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν σε σχέση με τον ελεγχόμενο λήπτη διακόσια ενενήντα τρία (293) στοιχεία-φορτωτικές (σύμφωνα με Πίνακα 1-συνημμένο 2).

Από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν κατά την έρευνα για την επιχείρηση και με δεδομένο ότι:

- 1.) Η ως άνω μεταφορική επιχείρηση παρά το γεγονός ότι από τις 30/04/2006 και μετά δεν είχε στην ιδιοκτησία της τα φορτηγά δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, και, ούτε υπάρχει κατατεθειμένο καταχωρημένο αρμοδίως κάποιο Ιδιωτικό Συμφωνητικό ενοικίασης αυτοκινήτου, εξακολουθούσε μέχρι τον Οκτώβριο του 2006 να εκδίδει φορτωτικές για μεταφορές scrap.
- 2.) τα παραπάνω αυτοκίνητα το επίμαχο διάστημα πραγματοποιούσαν άλλα εντελώς διαφορετικού περιεχομένου και προορισμού δρομολόγια σύμφωνα με τις μαρτυρίες των οδηγών τους.
- 3.) Από τα επίσημα ημερολόγια των αυτοκινήτων και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επιβεβαίωσαν τα διαφορετικού περιεχομένου και προορισμού δρομολόγια.
- 4.) Η επιχείρηση είχε και εμφανίζει ακόμα στην κατοχή της το φορτηγό αυτοκίνητο με το οποίο φαίνεται να πραγματοποιούνται μεταφορές scrap και ο ιδιοκτήτης του να εκδίδει μέχρι και τον Δεκέμβριο του 2006 σχετικές φορτωτικές πάρα το γεγονός ότι το εν λόγω όχημα επίσημα είναι κατεσχεμένο από το Τμήμα Διασυνοριακής Φύλαξης Διδυμότειχου από 16.02.2006,
- 5.) Οι οδηγοί όλων των παραπάνω αυτοκινήτων κατέθεσαν ενόρκως ότι δεν μετέφεραν ποτέ scrap.
- 6.) Η επόμενη (μετά τον) από τον 4^ο του 2006 ιδιοκτήτρια των αυτοκινήτων, και, κατέθεσε ενόρκως ότι δεν μπορούσαν τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα να μεταφέρουν scrap
- 7.) Ο επόμενος (μετά τον) από τον 4^ο του 2006 ιδιοκτήτης του αυτοκινήτου δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/86 ότι δεν έχει καμία σχέση με μεταφορές scrap, Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα φορτηγά Δημοσίας Χρήσης,, και ιδιοκτησίας της επιχείρησης ουδέποτε πραγματοποίησαν τα δρομολόγια που αναγράφονται στον Πίνακα Νο 1 ... και συγκεκριμένα αυτά που αναφέρονται στα 293 εικονικά φορολογικά στοιχεία-φορτωτικές....».

Επειδή όταν ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά χωρίς να υφίσταται από την πλευρά του η δυνατότητα πραγματοποίησης των συναλλαγών, ο λήπτης των υπηρεσιών που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών. Εν προκειμένω ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με τον συγκεκριμένο εκδότη, ωστόσο δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του.

Επειδή ο προσφεύγων ως προς την αριθμ./11-04-2018 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 που αφορούσε σε παράβαση μη προσκόμισης στον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που ζητήθηκαν με την υπ'αριθμ./13-11-2007 πρόσκληση, ισχυρίζεται ότι όλα τα στοιχεία της επιχείρησής του προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή και συμπεριλαμβάνονται στην έκθεση κατάσχεσης.

Ωστόσο από την οικεία έκθεση του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα στην δεύτερη σελίδα αυτής προκύπτει ότι του ζητήθηκαν φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν κατασχεθεί με τις με αριθμ./2006 και/2008 εκθέσεις κατάσχεσης.

Συγκεκριμένα με την υπ'αριθμ./13-11-2007 πρόσκληση ζητήθηκε να προσκομισθούν τριακόσια σαράντα τέσσερα (344) φορολογικά στοιχεία. Από τα εν λόγω προσκομίσθηκαν τα εκατόν είκοσι τρία (123) ενώ τα υπόλοιπα διακόσια δέκα εννέα (219) (με αρίθμηση 1-219 στον πίνακα που επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση αρχικού ελέγχου) δεν προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί προσκόμισης του συνόλου των στοιχείων της επιχείρησής του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 02/04/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ –επανάληψης διαδικασίας των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και, και στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Γ των Ειδικών Υποθέσεων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/05/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(ζ) του ν.4337/2015 : (15X 880,00x1/3) 4.400,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(ζ) του ν.4337/2015 : (2X 880,00x1/3) 586,67 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .