



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1045/23-05-2018

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών  
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης  
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης  
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη  
Αριθ. τηλ.: 2313333254  
Αριθ. fax: 2313333258  
Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url: www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
  - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
  - γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., κατά της με αριθμό ...../...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011.
5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. Την από .../.../2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο 3.560,00 €, για λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 8.900,00 € που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 (8.900,00 € x 40% = 3.560,00 €).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό ...../...-...-2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** εδράζεται στην από .../.../2017 **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** της Δ.Ο.Υ. ...., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... Κ. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί στο σύνολό της η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

**1.**

Η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, διότι η φορολογική Αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί εικονικότητας, η οποία είναι νομικώς πλημμελής ως αόριστη και αναπόδεικτη.

**2.**

Η διανομή των διαφημιστικών εντύπων και υλικών που αναγράφονται στα δύο (2) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που έλαβε ... προσφεύγ..... από την ατομική επιχείρηση τ... Κ. .... αφορά σε πραγματικές συναλλαγές, τα δε τιμολόγια εξοφλήθηκαν σύννομα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και δη με κατάθεση σε λογαριασμούς που διατηρούσε ... εκδότη..... στην Τράπεζα Πειραιώς.

**3.**

Το δικαίωμα το Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης που αφορά στην διαχειριστική περίοδο 01/01/11 – 31/12/11 είχε ήδη παραγραφεί πριν από την έκδοση αυτής.

**Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι**, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

#### **Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) **«Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)**, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

**«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις στις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς) παράγραφος 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997) ορίζεται ότι

**«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 (Παραγραφή) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/16-09-1994) ορίζεται ότι**

**«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».**

**Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι κατά την .../.../2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση της πράξης δεν είχε παραγραφεί (πενταετής χρόνος παραγραφής).**

**Ως προς τους ισχυρισμούς περί πραγματικών συναλλαγών και πλημμελούς ως αόριστης και αναπόδεικτης κρίσης περί εικονικότητας:**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Αδίκημα φοροδιαφυγής Κ.Β.Σ.) παράγραφος 4 εδάφιο πρώτο του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ορίζεται ότι**

**«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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα φοροδιαφυγής) παράγραφος 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι**

**«5. .... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, .....».**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων) παράγραφος 2 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, ορίζεται ότι**

**«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.**

**9. 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 την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι**

**«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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην**

οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική Αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδεύματός – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (**ΣΤΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003**).

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι**

*«2. .... 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».*

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι**

*«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι**

*«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».*

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Αιτιολογία) παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) (ΦΕΚ45Α/09-03-1999) ορίζεται ότι**

*«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει την 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 στον νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».*

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι**

*«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.*

*4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».*

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά (**ΣτΕ 2056/1994, Δεφ ..... 41/2002**) ότι η πράξη επιβολής του προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον έλεγχο, ο οποίος δύναται να είναι άλλος από εκείνον που εξέδωσε την πράξη επιβολής του προστίμου, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτήν διαπιστώσεις. Στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

**Επειδή**, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς, όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 962/2012, 950/2012, 949/2012, 2695/1993**).

**Επειδή**, από τ... ..... (.....) ..... διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση «..... του .....» με **Α.Φ.Μ.:** ....., για τις **διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2011 – 31/12/2011 έως 01/01/2013 – 31/12/2013**, εξ αφορμής εισαγγελικής παραγγελίας και πληροφοριακού δελτίου που αφορούσε σε ανώνυμη καταγγελία ότι τέσσερις (4) διαφημιστικές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η ελεγχθείσα, προέβαιναν σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η ελεγχθείσα επιχείρηση **ήταν, ουσιαστικώς, ανύπαρκτη και λειτούργησε αποκλειστικά και μόνον για να εκδίδει κατά συρροήν εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας**. Στα πλαίσια του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-...-**2017 Πληροφοριακό Δελτίο** προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... .

**Επειδή**, από τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η **Δ.Ο.Υ.** ..... στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... για την διαχειριστική περίοδο **01/01/2011 – 31/12/2011**, προέκυψε ότι **είχε αποδεχτεί, είχε λάβει και είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 8.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 2.047,00 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών «..... του .....» με Α.Φ.Μ.:** ..... . Τα δύο (2) εν λόγω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δηλώθηκαν, με την συνολική τους αξία, από τ...n προσφεύγο..... στην Συγκεντρωτική Κατάσταση Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] του ημερολογιακού έτους 2011. Στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., συντάχθηκε η από .../.../2017 οικεία **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)**, της οποίας **αναπόσπαστο μέρος** αποτελεί το προαναφερθέν με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-...-**2017 Πληροφοριακό Δελτίο** τ... ..... προς την **Δ.Ο.Υ.** ....., με τις διαπιστώσεις του ελέγχου για τις συναλλαγές μεταξύ της επιχείρησης «..... του .....» με Α.Φ.Μ.: ..... και τ... προσφεύγο..... .

**Επειδή**, στο με αριθμό πρωτοκόλλου ...../...-...-**2017 Πληροφοριακό Δελτίο** τ... ..... και στην από .../.../2017 οικεία **Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** της **Δ.Ο.Υ.** ....., αναφέρονται οι ακόλουθες διαπιστώσεις για την εκδότρια ατομική επιχείρηση τ... Κ. ....:

**1.** Η εν λόγω επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει πωλήσεις με την μορφή παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών. Ειδικότερα, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, όπως βεβαίωσε το Ι.Κ.Α. σε σχετική αλληλογραφία με τ... ..... και, ουσιαστικώς, στερείτο επαγγελματικής εγκατάστασης καθώς η ιδιοκτήτρια του γραφείου που είχε δηλωθεί ως έδρα κατέθεσε ενόρκως στ.... ..... ότι από την .../06/2012 ... ελεγχθεί... είχε αποχωρήσει από το γραφείο, ενώ και πριν από την εν λόγω ημερομηνία στο γραφείο δεν υπήρχε κανένας παρά μόνον δύο (2) έπιπλα – γραφεία που αποτελούσαν τον μοναδικό πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] των ημερολογιακών ετών από το 2011 έως το 2013 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα επιχείρηση είχε λάβει μόνον τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.827,71 € και είχε εκδώσει εκατόν εβδομήντα δύο (172) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.354.872,00 €, γεγονός που αποδεικνύει την πλήρη αναντιστοιχία μεταξύ αγορών – δαπανών και πωλήσεων υπηρεσιών.

2. ... κ. .... δεν προσκόμισε στ... τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής τ..., παρά την επιδοθείσα σε αυτ...ν σχετική έγγραφη πρόσκληση και το επιδοθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση για την μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή στοιχείων.

3. ... κ. .... δεν εκπλήρωσε ορθώς τις φορολογικές τ... υποχρεώσεις και, ειδικότερα, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 και υπέβαλε εκπροθέσμως ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] για τα ημερολογιακά έτη 2011 και 2012.

4. Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν προς διάφορες επιχειρήσεις εξοφλήθηκαν με εικονικές τραπεζικές συναλλαγές, δεδομένου ότι τα χρήματα δεν κατέληγαν στ...ν κ. ...., αλλά επέστρεφαν στις λήπτριες επιχειρήσεις ή εισπράττονταν από άσχετα τρίτα πρόσωπα ή από άσχετες τρίτες επιχειρήσεις.

5. Οι περισσότερες από τις λήπτριες επιχειρήσεις έλαβαν φορολογικά στοιχεία και από τις άλλες τρεις (3) διαφημιστικές επιχειρήσεις που αναφέρονται στην προαναφερθείσα σε προηγούμενη σκέψη καταγγελία, γεγονός που υποδηλώνει την ύπαρξη κυκλώματος που εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία αναλόγως με τις ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, στο με αριθμό ...../...-...-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Φορολογικής Οφειλής – Κλήση σε Ακρόαση (άρθρα 28 και 62 του Ν.4174/2013 και άρθρο 6 του Ν.2690/1999) της Δ.Ο.Υ. ...., στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της εν Δ.Ο.Υ. και στην με αριθμό ...../...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ. παρέχεται σαφής, ειδική, επαρκής και αυτοτελής αιτιολογία, αναφορικά με τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, όπως ορίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του άρθρου 62 παράγραφοι 1 και 3 και του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του άρθρου 17 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) και του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., όπως διατυπώνονται στην από .../.../2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της εν λόγω Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –  
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) με βάση την παρούσα Απόφαση:**

**Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011**

Η με αριθμό ...../...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ως ακολούθως:

**Πρόστιμο** βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι

$$8.900,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{\underline{3.560,00 \text{ €}}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
και Νομικής 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.