



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/05/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 941

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 18/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.12-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **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.-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 7.220,00 €.

Το ανωτέρω πρόστιμο προέκυψε, καθώς ο προσφεύγων κρίθηκε υποκρυπτόμενος εκδότης εξήντα δύο (62) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους ως προς το πρόσωπο και ως προς την αξία (παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015), συγκεκριμένα των ακόλουθων αναλυτικά αναφερόμενων:

A/A	Αριθμ. Δ.Α.-Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜ Ο ΛΗΠΤΗ	ΑΦΜ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ / ΕΙΔΟΣ	ΧΑΡΑΚΤ/ΣΜΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ
1		13/01/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
2		13/01/2012	300,00	.....	.....	(20) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
3		30/01/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
4		30/01/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
5		30/01/2012	300,00	.....	.....	(20) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
6		30/01/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
7		09/02/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
8		09/02/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
9		09/02/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ

10	.....	09/02/2012	300,00	.....	.....	(10) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
11	.....	09/02/2012	300,00	.....	.....	(10) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
12	.....	20/02/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
13	.....	20/02/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
14	.....	12/03/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
15	.....	12/03/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
16	.....	12/03/2012	300,00	.....	.....	(20) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
17	.....	12/03/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
18	.....	28/03/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
19	.....	06/04/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
20	.....	06/04/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
21	.....	17/04/2012	300,00	.....	.....	(20) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
22	.....	16/05/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
23	.....	28/05/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
24	.....	12/06/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
25	.....	12/06/2012	300,00	.....	.....	(20) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
26	.....	12/06/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
27	.....	19/06/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
28	.....	19/06/2012	300,00	.....	.....	(20) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
29	.....	11/07/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ

30	.....	11/07/2012	300,00	.....	.....	(10) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
31	.....	24/07/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
32	.....	08/08/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
33	.....	08/08/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
34	.....	09/08/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
35	.....	09/08/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
36	.....	09/08/2012	300,00	.....	.....	(30) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
37	.....	10/08/2012	40,00	.....	.....	(4) ΕΛ.ΤΑ. ΚΑΡΤΟΚΙΝΗΤΗ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
38	.....	28/08/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
39	.....	28/08/2012	300,00	.....	.....	(20) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
40	.....	17/09/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
41	.....	17/09/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
42	.....	04/10/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
43	.....	16/10/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
44	.....	17/10/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
45	.....	17/10/2012	300,00	.....	.....	(30) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
46	.....	17/10/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
47	.....	02/11/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
48	.....	02/11/2012	300,00	.....	.....	(30) WIND ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ
49	.....	02/11/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE ΚΑΡΤΕΣ	ΕΙΚΟΝΙΚΟ

50	.....	07/11/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
51	.....	12/11/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
52	.....	15/11/2012	300,00	.....	.....	(20) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
53	.....	03/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
54	.....	03/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
55	.....	03/12/2012	290,00	.....	.....	(19) WIND KAPTES	EIKONIKO
56	.....	11/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
57	.....	11/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
58	.....	11/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
59	.....	11/12/2012	300,00	.....	.....	(30) VODAFONE KAPTES	EIKONIKO
60	.....	14/12/2012	300,00	.....	.....	(30) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
61	.....	14/12/2012	300,00	.....	.....	(10) COSMOTE KAPTES	EIKONIKO
62	.....	24/12/2012	20,00	.....	.....	(2) ΕΛ.ΤΑ. ΚΑΡΤΟΚΙΝΗΤΗ	EIKONIKO
ΣΥΝΟΛΟ			18.050,00				

Ο προσφεύγων, με την υπό εξέταση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενος ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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. Εικονικό

είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 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 στη 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, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 παράγραφος 3 του Ν.3220/2004 (ΦΕΚ15Α/2004) ορίζεται ότι:

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρεται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και, γενικά, οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται, αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ. 1091/29-4-2013 έχει κριθεί ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος

εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 4347/2001 -τμήμα Β΄, επταμελές- και 3446/2000 -τμήμα Β΄, πενταμελές-) ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδευματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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 σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (**ΣτΕ 2056/1994, 876/2002**).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2017 έκθεση ελέγχου της επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την αιτιολογία της περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

«α) φερόμενοι ως λήπτες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ουδέποτε έλαβαν και καταχώρισαν στα Βιβλία Εσόδων –Εξόδων των επιχειρήσεών τους, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έκδοσης, ήταν εντελώς αμέτοχοι στη συναλλαγή της προμήθειας καρτών ανανέωσης χρόνου ομιλίας και η έκδοση των φορολογικών στοιχείων έγινε εν αγνοία τους όπως προκύπτει από τις καταθέσεις τους στο και τον έλεγχο των τηρούμενων από αυτούς βιβλίων.

β) Τη διαχείριση και πώληση των καρτών κινητής τηλεφωνίας την είχε ο εκάστοτε Προϊστάμενος Σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ.-05-2017 έγγραφο, διατέλεσε καθήκοντα προϊσταμένου-2013, ενώ ο από-2013. Στο χρονικό διάστημα από -2010 έως και2013 κατά το οποίο εκδόθηκαν τα Δ.Α. –Τ.Π.Υ. υπ' αρ., Προϊστάμενος των στο ήταν Τα υπόλοιπα φορολογικά στοιχεία έως και2013 (Δ.Α. – Τ.Π.Υ.), εκδόθηκαν όταν Προϊστάμενος στο ήταν ο

γ) Ο, ο οποίος διετέλεσε μέχρι τον του έτους 2013, κατά δήλωσή του συνεργαζόταν με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στην περιοχή προμηθεύοντας αυτές με κάρτες ανανέωσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας.

δ), ο οποίος είναι στο από την2013 μέχρι και σήμερα, στις καταθέσεις του αναφέρει ότι την κεντρική διαχείριση και πώληση των καρτών κινητής τηλεφωνίας την είχε ο Αν και ο ίδιος ισχυρίστηκε ότι δεν είχε πουλήσει ποτέ κάρτες ανανέωσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας επειδή δεν ήξερε τι φορολογικό στοιχείο έπρεπε να εκδώσει, γεγονός που δεν ευσταθεί λόγω της διοικητικής του θέσης, κατονόμασε πελάτες του που προμηθεύονταν κάρτες ανανέωσης χρόνου κινητής τηλεφωνίας, οι οποίοι όμως όπως προέκυψε από την παραπάνω έρευνα, ήταν αμέτοχοι στις συναλλαγές που περιγράφονται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία».

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελώς αιτιολογημένης εικονικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./18.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	7.220,00€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.