



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων.

Θεσσαλονίκη, 8/5/2018

Αριθμός απόφασης: 897

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... **με ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. **.../2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2008**, β) της με αριθ. **.../2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2009**, γ) της με αριθ. **.../2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2010** και δ) της με αριθ. **.../2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2011**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... **με ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2008** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **39.550,00€ για έκδοση ως υποκρυπτόμενου:**

α) δέκα (10) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας συνολικά 60.300,00€ πλέον χαρτοσήμου 518,40€ δη συνολικής αξίας 60.818,40€, (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $60.300,00€ * 40\% = 24.120,00€$),

β) οκτώ (8) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική καθαρή αξία συνολικά 33.300,00€ (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $33.300,00€ * 40\% = 13.320,00€$) και

γ) πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 10.550,00€, με μερικώς εικονική αξία που δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί (πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $10.550,00€ * 20\% = 2.110,00€$).

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

2. Με τη με αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2009** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **32.064,80€ για έκδοση ως υποκρυπτόμενου:**

α) εννέα (9) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 35.553,00€ (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $35.553,00€ * 40\% = 14.221,20€$),

β) πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική αξία συνολικά 17.573,00€ (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $17.573,00€ * 40\% = 7.029,20€$),

γ) δύο (2) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 8.400,00€ (πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $8.400,00€ * 50\% = 4.200,00€$),

δ) τριών (3) πλαστών και μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική καθαρή αξία συνολικά 10.108,00€ (πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $10.108,00€ * 50\% = 5.054,00€$) και

ε) δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 7.802,00€ με μερικώς εικονική αξία που δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί (πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 7.802,00€ * 20% = 1.560,40€).

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

3. Με τη με αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2010** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **40.692,00€** για έκδοση ως υποκρυπτόμενου:

α) δώδεκα (12) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας συνολικά 47.780,00€ πλέον ΦΠΑ 1.537,80€ δηλαδή συνολικής αξίας 49.317,80€ (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 47.780,00€ * 40% = 19.112,00€),

β) πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική καθαρή αξία συνολικά 15.300,00€ (πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 15.300,00€ * 40% = 6.120,00€),

γ) έξι (6) πλαστών και εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 19.735,00€ (πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 19.735,00€ * 50% = 9.867,50€),

δ) πέντε (5) πλαστών και μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική καθαρή αξία συνολικά 11.185,00€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 11.185,00€ * 50% = 5.592,50€.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

4. Με τη με αριθ. .../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 **χρήσης 2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **8.155,22€** για έκδοση ως υποκρυπτόμενος:

α) πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας συνολικά 17.560,00€ πλέον ΦΠΑ 2.282,80€ δηλαδή συνολικής αξίας 19.842,80€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 17.560,00€ * 40% = 7.024,00€,

β) ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία της συναλλαγής με μερικώς εικονική συνολική αξία 3.195,70€ η οποία αναλύεται σε 2.828,05€ μερικώς εικονική καθαρή αξία και 367,65€ ΦΠΑ, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 2.828,05€ * 40% = 1.131,22€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει της από ... /2017 έκθεσης ελέγχου περί υποχρεώσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) ...σε εκτέλεση της με αριθ. .../2015 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών ...προς το ΣΔΟΕ ..., λόγω σοβαρών ενδείξεων τέλεσης φορολογικών αδικημάτων, δια της εκδόσεως μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής και εικονικών

στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές με φερόμενους εκδότες τους απασχοληθέντες στο ωδείο ... διδάσκοντες και μουσικούς και με υποκρυπτόμενο – πραγματικό φυσικό εκδότη τον διευθυντή του ωδείου ... , στον οποίο οι περισσότεροι εξ αυτών είχαν παραδώσει εν λευκώ τα φορολογικά τους στοιχεία. Λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων ήταν το Δημοτικό Κέντρο Πολιτισμού και Πληροφορικής (ΔΚΠΠ ...) Α.Φ.Μ.:.... .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν από αοριστία και ελλιπή ή πλημμελή αιτιολογία.
- ✓ Καθώς δεν υπήρχε η νομική δυνατότητα να πραγματοποιηθούν προσλήψεις και προκειμένου να μπορέσει να λειτουργήσει το ωδείο, είχε συμφωνηθεί να εκδίδονται ΑΠΥ από τους καθηγητές μουσικής, από τις οποίες ωστόσο, πληρώνονταν και έτεροι καθηγητές, οι οποίοι δεν είχαν μπλοκάκι παροχής υπηρεσιών. Από κάθε ΑΠΥ ενός καθηγητή πληρώνονταν περισσότεροι καθηγητές, ενώ εκδίδονταν αποδείξεις εναλλάξ. Ο ρόλος του προσφεύγοντα, ως καλλιτεχνικού διευθυντή, περιοριζόταν, αφενός στην εφαρμογή των αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου του ωδείου αφετέρου στην εξυπηρέτηση της λειτουργίας του ωδείου και τη μεσολάβηση μεταξύ των καθηγητών μουσικής και της Διοίκησης, χωρίς να έχει άλλο όφελος, πέραν του νομίμως συμφωνηθέντος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «... 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 σύμφωνα με τα οριζόμενα στη με Αρ. Πρωτ.: **ΔΕΛ Α 1069048 2014 – 2/5/2014** του Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.: «Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)».

Επειδή, σύμφωνα με το **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 το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** 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 μόνο 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται. Σύμφωνα δε με τη με αρ. **41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης**, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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 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, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (**ΣΤΕ 453/1992, 2844/1992**) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του

αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «**1.** Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. ... **3.** Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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. 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 νομικό 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. 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: « **5.** Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ... βάσει της από ... /2017 έκθεσης ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων ...στην οποία αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση για τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων ΚΒΣ και τον προσδιορισμό του φόρου και των προστίμων, συγκεκριμένα στις σελίδες 2 – 71 και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Με την από .../2012 Έκθεση – Πόρισμα ΕΔΕ του προϊσταμένου των διοικητικών υπηρεσιών του Δήμου ..., διαπιστώθηκε ότι οι αμοιβές των εκδοτών - καθηγητών μουσικής υπερκοστολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα με την έκδοση εικονικών ΑΠΥ, που του είχαν παραδώσει εν λευκώ, προκειμένου αυτός να εισπράξει το συμφωνηθέν ετήσιο ποσό των 80.000,00 πλέον διδάκτρων από το ΔΚΠΠ
- ✓ Από τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../2014 έκθεση διενέργειας ελέγχου οικονομικών επιθεωρητών επιβεβαιώνονται τα ως άνω γενικά συμπεράσματα της ΕΔΕ.
- ✓ Από ένορκη κατάθεση που έδωσε ενώπιον των οικονομικών επιθεωρητών ο ..., προκύπτει ότι δεν αγοράστηκαν όργανα που περιλαμβάνονται στο με αριθμό ...2008 ΤΔΑ εκδόσεως
- ✓ Από την ως άνω ΕΔΕ και τον έλεγχο των οικονομικών επιθεωρητών προέκυψε ότι τα έγγραφα που περιλήφθηκαν στους οικείους φακέλους χρηματικών ενταλμάτων πληρωμής του ΔΚΠΠ ..., φέρουν σοβαρές ελλείψεις και ειδικότερα λείπουν υπογραφές από τα μέλη ΔΣ του νομικού προσώπου επί κρίσιμων εγγράφων, το γνήσιο της υπογραφής βεβαιωνόταν ερήμην των προσώπων που υπέγραφαν σε ασυμπλήρωτα έντυπα εξουσιοδοτήσεων και υπεύθυνων δηλώσεων, τα αποσπάσματα πρακτικών ΔΣ διέφεραν από τα πραγματικά συμφωνηθέντα στις αντίστοιχες συνεδριάσεις.
- ✓ Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων ήταν μη νόμιμη ελλείπει των απαιτούμενων δικαιολογητικών και ειδικότερα δεν υπήρχε σχετική εγκεκριμένη από τον Γενικό Γραμματέα της Περιφέρειας σύμβαση εργασίας, επικυρωμένο αντίγραφο απόφασης σύστασης – παραλαβής, απόφαση ανάληψης υποχρέωσης για την πληρωμή δαπάνης, απόφαση αρμοδίου οργάνου για έγκριση δαπάνης, πρωτόκολλο οριστικής ποσοτικής ή ποιοτικής παραλαβής. Αποτέλεσμα όλων αυτών ήταν ο χαρακτηρισμός των εξοφλήσεων από άποψη δημοσίου λογιστικού ως «ανοίκειων

δαπανών».

- ✓ Από την ανωμοτί εξέταση φερόμενων εκδοτών μεταξύ άλλων προέκυψαν τα εξής: **α)** δεν εισέπρατταν τις αμοιβές των επίμαχων τιμολογίων αλλά απέδιδαν στον προσφεύγοντα την επιστροφή φόρου που αναλογούσε σε αυτά (λόγω της παρακράτησης φόρου εισοδήματος 20% από το ΔΚΠΠ ...), **β)** δε συνέταζαν ούτε υπέγραφαν εξουσιοδοτήσεις προς αυτόν και δεν αναγνωρίζουν τα γράμματά τους στις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, **γ)** παρέδωσαν στον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) έχοντας προηγουμένως υπογράψει σε αυτά εν λευκώ, καθώς και άλλα έγγραφα συμπεριλαμβανομένων τραπεζικών βιβλιαρίων, καρτών ανάληψης και κωδικών PIN, **δ)** ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από το ΔΚΠΠ ..., διαφέρουν από τα αντίστοιχα στελέχη των θεωρημένων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, **ε)** ορισμένοι εκδότες δεν απασχολήθηκαν στο ωδείο κατά την ερευνόμενη περίοδο.
- ✓ Σχετικά με την αναφορά περί του ρόλου του προσφεύγοντα ως καλλιτεχνικού διευθυντή, ο οποίος περιοριζόταν στην εφαρμογή των αποφάσεων του ΔΣ του ωδείου, την εξυπηρέτηση της λειτουργίας του και στη μεσολάβηση μεταξύ των καθηγητών μουσικής και της Διοίκησης χωρίς να έχει άλλο όφελος, πέραν του νομίμως συμφωνηθέντος, σημειώνεται ότι αφενός το όφελος στο οποίο αναφέρεται δεν ήταν νομίμως συμφωνηθέν καθότι οι αποφάσεις του ΔΣ και οι εγκρίσεις των δαπανών δεν ήταν νόμιμες και αφετέρου από την έρευνα αποδείχθηκε ότι ο ρόλος του δεν ήταν δευτερεύων αλλά συγκέντρωνε στο πρόσωπό του τον πλήρη έλεγχο, από την είσπραξη των διδάκτρων μέχρι την πρόσληψη καθηγητών, προμήθεια υλικού και οικονομική διαχείριση λειτουργώντας ως ιδιωτικό του ωδείο.
- ✓ Ο προσφεύγων προέβη ως υποκρυπτόμενος στην έκδοση φορολογικών στοιχείων επ' ονόματι των ..., ..., ..., Αστικής ΜΚΕ «...», ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... και ... τα οποία διαζευκτικά ανά περίπτωση: **α)** αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δηλαδή είναι εικονικά στο σύνολό τους, **β)** αφορούν συναλλαγές μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής δηλαδή είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής, **γ)** αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και το αντίγραφο του λήπτη διαφέρει από το στέλεχος του εκδότη, δηλαδή είναι πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους, **δ)** αφορούν συναλλαγές μέρος των οποίων είναι ανύπαρκτο και με αξία οπωσδήποτε μεγαλύτερη της πραγματικής και στα οποία το αντίγραφο του λήπτη διαφέρει από το στέλεχος του εκδότη δηλαδή είναι πλαστά και μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη νομολογία, στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012, 949 – 950/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στην από ... /2017 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης

Δημοσίων Εσόδων ..., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, η δε σχετική έκθεση ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣτΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί αοριστίας, ελλιπούς ή πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και μη ύπαρξης οικονομικού οφέλους απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ... **με ΑΦΜ:...** .

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2008

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	39.550,00

Χρήση 2009

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	32.064,80

Χρήση 2010

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	40.692,00

Χρήση 2011

- Η με αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	8.155,22

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.