



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 05/09/2017

Αριθμός απόφασης: 4720

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. 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.

4. Την από 19/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός «.....», κατά της υπ' αριθμ. «.....»/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. «.....»/2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/04/2017 και με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 03/03/2017 έκθεσης ελέγχου μερικού ελέγχου Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. «.....»/15-12-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Πιο συγκεκριμένα, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το με αριθμ. πρωτ. «.....»/15-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ- ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένο το φάκελο με αριθμό υπόθεσης «.....»/01-11-2013 με την έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) για την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ «.....», η οποία αφορά την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ «.....», δύο (2) εικονικά ως προς στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 ευρώ πλέον αξίας Φ.Π.Α. 9.500,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 59.500,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 19 παρ.4 του ν. 2523/97 και των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1, 12 και 18 παρ. 2 & 9 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ).

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	«...»/28-6-2007	«.....»	«.....»	30.000,00	5.700,00	35.700,00
2	«...»/11-9-2007	«.....»	«.....»	20.000,00	3.800,00	23.800,00
ΣΥΝΟΛΟ				50.000,00	9.500,00	59.500,00

Εν όψει της παραπάνω παράβασης η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης εξέδωσε το με αριθμ. «.....»/2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν. 4174/2014 μαζί με την προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. και στη συνέχεια, μετά και την εξέταση του με αριθμ. πρωτ. «.....»/02-12-2016 υπομνήματος αντιρρήσεων του προσφεύγοντος, προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. «.....»/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν έχει τεκμηριωθεί επαρκώς η δήθεν παράβαση της επιχείρησής του, ιδιαίτερα όταν κάποιος συνυπολογίσει τη γενικότερη φορολογική του συμπεριφορά (τήρηση όλων των φορολογικών κανόνων, περαίωση κλπ.). Η γενικευμένη διαπίστωση του Σ.Δ.Ο.Ε. ότι η «.....» είχε δημιουργήσει ένα οργανωμένο κύκλωμα έκδοσης και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πέραν του ότι δεν αποδείχτηκε με κανέναν τρόπο, δεν εξατομικεύεται για τη συναλλαγή της ατομικής του επιχείρησης, αφού η εν λόγω εκδότρια εταιρεία μπορεί να προέβη τόσο σε εικονικές όσο και σε πραγματικές συναλλαγές.
- Κατά την κρίνόμενη διαχειριστική περίοδο η ατομική του επιχείρηση έχει προχωρήσει σε περαίωση κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν. 3697/2008 και ενώ έχουν γίνει όλα νόμιμα και τυπικά θεωρείται ότι παρανόμησε χωρίς να υπάρχουν οι απαραίτητες αποδείξεις.
- Δεν έχει τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία κατά την εξέταση της υπόθεσής του καθώς δεν του έχει κοινοποιηθεί η έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ.1147/27.10.2010 Α.Υ.Ο. (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 σχετικά με την εκούσια κατάργηση των φορολογικών διαφορών.):

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχός τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 (Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων), με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

«Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων». (Σχετ. και η με αριθμό 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ.)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 περ. β' του ν. 3888/2010:

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α)

β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία.»

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών εκδόθηκε η ΠΟΛ.1019/28.1.2011 Α.Υ.Ο. (Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του ν. 3888/2010 περί περαιώσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων), βάσει της οποίας:

«1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:

.....

8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ.1138/11.10.2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη χρήση 2007 με το ν.3888/2010. Ωστόσο, η με ημερομηνία θεώρησης 13/10/2013 έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ «.....», εξέδιδε προς άλλες επιχειρήσεις, ανάμεσα στις οποίες συγκαταλέγεται η ατομική επιχείρηση του

προσφεύγοντος, εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθώς πρόκειται για ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση, αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο» κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. Συνεπώς η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να επανέλθει για την διενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή προστίμου για φορολογικές παραβάσεις στην περαιωμένη χρήση 2007.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«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 διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

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 το 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης (σχετική έκθεση μερικού ελέγχου Π.Δ. 186/92 βασιζόμενη και στο υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/15-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ- ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ με την οικεία έκθεση ελέγχου), η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ «.....», και εκδότρια των επίδικων υπ' αριθμ. «.....»/28-06-2007 και «.....»/11-09-2007 τιμολογίων προς τον προσφεύγοντα «.....», είναι «συναλλακτικά» ανύπαρκτη και δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές, καθόσον διαπιστώθηκε ότι:

- Πλην του χρονικού διαστήματος 23/05/2007-30/6/2008, ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά στην δηλωθείσα διεύθυνση της επί της οδού «.....», 3ος όροφος, γραφείο 12 τ.μ. όπως προέκυψε από τις αυτοψίες-ελέγχους που διενεργήθηκαν από τα συνεργεία ελέγχου το ΣΔΟΕ.
- Δημιούργησε μια φορολογική πρακτική κάλυψης των εκδοθέντων της εικονικών φορολογικών στοιχείων μέσω της σύναψης συμφωνητικών με συγκεκριμένο τύπο, «συμβάσεις διάθεσης» όπως τις ονόμαζε, τις οποίες οι λήπτες των εικονικών στοιχείων κατέθεταν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τους για νομιμοποίηση, διενεργούσε ταυτόχρονα καταθέσεις και αναλήψεις των ποσών των εικονικών φορολογικών στοιχείων για να ξεπεράσει τις φορολογικές διαδικασίες και υπέβαλε δηλώσεις (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, αλλά και ορισμένες φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.) προκειμένου να μην κινεί υποψίες, αλλά παράλληλα προφανέστατα ψευδείς για να μην προκύπτουν φόροι για καταβολή.
- Δεν εκπληρώθηκαν οι φορολογικές υποχρεώσεις της εκδότριας επιχείρησης, αφού οι προβλεπόμενες δηλώσεις και καταστάσεις δεν υποβλήθηκαν ή υποβλήθηκαν ανακριβώς (περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών)
- Ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη του Δ.Σ. της επιχείρησης «.....» δεν ήταν δυνατόν ανευρεθούν διότι οι διευθύνσεις που είχαν δηλώσει ήταν ανύπαρκτες ή είχαν αλλάξει για πολλά χρόνια καθώς επίσης και δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ούτε άλλης φορολογίας για πολλά χρόνια.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία ότι απασχόλησε προσωπικό και σύμφωνα με το από 12-03-2012 έγγραφο του ΙΚΑ ΕΤΑΜ, δεν προκύπτει απογεγραμμένη επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ «.....».
- Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους προέκυψε ότι δύο τουλάχιστον επιχειρήσεις που είχαν λάβει φορολογικά στοιχεία από αυτήν, αποδέχθηκαν ότι τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά είναι μη νόμιμα.
- Ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα βιβλία της.

- Υπάρχει τεράστια διαφορά των πωλήσεων με τις αγορές-δαπάνες της επιχείρησης «.....», όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών στις χρήσεις 2004-2011, γεγονός που δεν συνίσταται στην λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Για να προσδίδει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της, ακολουθούσε την ασυνήθιστη επιχειρηματική πρακτική μεγάλης γκάμας δραστηριοτήτων, βάσει της περιγραφής – αιτιολογίας που αναφέρουν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία
- Οι τραπεζικές καταθέσεις των ληπτών διενεργούνταν ταυτόχρονα με αναλήψεις των υπευθύνων της εκδότριας με το ίδιο ακριβώς ποσό και μάλιστα στο ίδιο υποκατάστημα της τραπεζής «.....».
- Στις έγγραφες απαντήσεις των αρμοδίων φορέων των δήμων Καλλιθέας και Ν. Σμύρνης καθώς και στις έγγραφες και ένορκες καταθέσεις που λήφθηκαν από τους εκπροσώπους των ομάδων που αγωνίζονται στα κλειστά δημοτικά γυμναστήρια μπάσκετ Καλλιθέας και Ν. Σμύρνης, κατέθεσαν πως δε γνωρίζουν και δε συνεργάστηκαν ποτέ με την επιχείρηση «.....»

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων, «.....», πρόσωπο μεν φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, καθώς δε λειτούργησε πραγματικά στην δηλωθείσα διεύθυνση, υπάρχει τεράστια διαφορά των πωλήσεων με τις αγορές-δαπάνες, δε διέθετε προσωπικό, δε χρησιμοποίησε τρίτους κλπ., και ως εκ τούτου το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο προσφεύγων ως λήπτης του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο προσφεύγων σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, και κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή που αναγράφεται στα υπ' αριθμ. «.....»/28-06-2007 και «.....»/11-09-2007 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών είναι απολύτως αληθινή. Συγκεκριμένα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση της συναλλαγής αναφέρει ότι:

α) τήρησε επακριβώς όσα προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία και έχει ακολουθηθεί ο νόμιμος τύπος συνομολόγησης και εξόφλησης των τιμολογίων. Ειδικά, η πληρωμή τους έγινε με τραπεζική κατάθεση, στο υποκατάστημα που τηρεί λογαριασμό η εκδότρια εταιρεία, κάτι που είναι απολύτως λογικό και σύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές.

β) η διαφήμιση που έκανε η επιχείρησή του είχε εντυπωσιακά αποτελέσματα στον τζίρο της και ήταν πραγματική, γεγονός που αποδεικνύεται και από τις φωτογραφίες με στιγμιότυπα αγώνων μπάσκετ που παραδόθηκαν σε αυτή από τον εκπρόσωπο της «.....» και προσκομίστηκαν στο ΣΔΟΕ, στις οποίες απεικονίζεται η πινακίδα της στα κλειστά γήπεδα μπάσκετ της Καλλιθέας.

Ωστόσο όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, σε τρεις φωτογραφίες που έχουν προσκομιστεί στο ΣΔΟΕ για τρεις διαφορετικούς λήπτες στοιχείων από την επιχείρηση «.....», απεικονίζεται ακριβώς το ίδιο στιγμιότυπο αγώνα με εννέα αθλητές και σε κάθε φωτογραφία διαφέρει μόνο η διαφήμιση που είναι τοποθετημένη στο παρκέ του γηπέδου με σκοπό να παρουσιαστεί ως αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση της συναλλαγής, ενώ σε

μία φωτογραφία που απεικονίζει στιγμιότυπο από αγώνα γυναικών η διαφήμιση που αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση έχει διαφορετικό μέγεθος και χρώματα από τις υπόλοιπες διαφημίσεις και την υπόλοιπη φωτογραφία. Ως αποτέλεσμα οι προσκομισθείσες φωτογραφίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, καθώς φαίνεται ότι αυτές δε λήφθηκαν κατά την διάρκεια των αγώνων αλλά είναι προϊόν επεξεργασίας με τεχνικά μέσα. Εξάλλου, από έγγραφες απαντήσεις των αρμόδιων φορέων των δήμων Καλλιθέας και Ν. Σμύρνης, καθώς και ένορκες καταθέσεις των εκπροσώπων των ομάδων που αγωνίζονται στα γήπεδα των παραπάνω δήμων, προέκυψε ότι αυτοί δε γνώριζαν και δεν συνεργάστηκαν ποτέ με την επιχείρηση «.....».

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών, αφού τόσο η εξόφληση των τιμολογίων μέσω τραπεζικής κατάθεσης όσο και οι προσκομισθείσες φωτογραφίες δεν τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και δεν αποδεικνύουν με επαρκή και σαφή τρόπο την παροχή των αναγραφόμενων υπηρεσιών στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία της συναλλακτικά ανύπαρκτης επιχείρησης «.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. ΑΤΚΕ 1040901 ΕΞ 2016 /10043 έγγραφο του αυτοτελούς τμήματος κοινοβουλευτικού ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε:

«.....Από 17.10.2015, τόσο για τις παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 , δηλαδή μέχρι 26.7.2013, για τις οποίες εφαρμόζονταν οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, όσο και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (δηλαδή από 26.7.2013 μέχρι και 16.10.2015), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015 (12.10.2015), δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπουν οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.....».

Περαιτέρω στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης αναφέρεται:

«10. Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«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:

.....

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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013:

«1. 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

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 εμπειριστатωμένα 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, επιπλέον, σύμφωνα και με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 28 του ν.4174/2013, οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά και στα ιδιωτικά έγγραφα που είναι σχετικά με την υπόθεσή τους και στα οποία βασίζεται η πράξη καταλογισμού του φόρου, καθώς χωρίς πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία ο διοικούμενος δεν μπορεί να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα ακρόασής του, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος με συνέπεια την ελλιπή εκπλήρωση της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί με πληρότητα, επάρκεια και σαφήνεια τις διοικητικές πράξεις της. Εν προκειμένω, στην τελευταία σελίδα του αντιγράφου της θεωρηθείσας από 03/03/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 20/03/2017, αναγράφεται ότι όλα τα στοιχεία του φακέλου που προσκομίστηκαν από την υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. βρίσκονται συνημμένα στο πρωτότυπο της έκθεσης ελέγχου. Παρά ταύτα ο προσφεύγων ουδέποτε κατέθεσε αίτημα προκειμένου να παραλάβει στοιχεία από το φάκελο ελέγχου που θεωρεί απαραίτητα και να εκθέσει τις απόψεις του επί αυτών με την ενδικοφανή προσφυγή. Συνεπώς ο

ισχυρισμός του ότι η έλλειψη κοινοποίησης της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές καθώς δεν έχει τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία κατά την εξέταση της υπόθεσής του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στη με ημερομηνία θεώρησης 13/10/2013 έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και στη με ημερομηνία θεώρησης 03/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επί των οποίων εδράζεται η υπ' αριθμ. «.....»/2017 προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 20.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.