



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α..

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

Fax :

Καλλιθέα 19/ 04 / 2017

Αριθμός Απόφασης 2546

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

1) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

2) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.

3) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

4) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

5) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

6) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

7) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

8) Της υπ' αριθ. 626/16-11-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

9) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

10) Του σημειώματος διαπιστώσεως του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και το σημείωμα του άρθρου 28 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση και της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α..., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2004,2005, 2011 & 2012, είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραιώ-
σης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3296/1994, για τις 2006,2007,2008 & 2009 είχε περαιώσει
με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3888/2010, ενώ για την χρήση 2010 δεν είχε περαιώσει.

Εν συνεχεία προέκυψαν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, ως η από 12-08-2014 Έκθεση Ελέγχου-
επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση, η οποία
διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα:

A. Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση, διαβίβασε
στην Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερχ.) λόγω αρμοδιότητα, την από Έκθεση Ελέγχου-
Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), που αφορούσε την ατομική επιχείρηση του
....., σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την χρήση 2004 τριάντα (30) εικονικά
φορολογικά στοιχεία, για την χρήση 2005 εικοσιοκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για την χρήση
2006 εικοσιτέσσερα (24) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για την χρήση 2007 δεκατρία (13) εικονικά
φορολογικά στοιχεία, για την χρήση 2008 τριάντα (30) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για την χρήση 2009
είκοσι εννέα(29) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για την χρήση 2010 δεκαπέντε(15) εικονικά φορολογικά
στοιχεία, για την χρήση 2011 δεκαέξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία και για την χρήση 2012 είκοσι
επτά(27) εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς την ατομική επιχείρηση

B. Κατόπιν αυτής η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο για τις χρήσεις
2004,2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011&2012 με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού
φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. του
ΠΔ 186/92.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την
από Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ
Περιφερειακής Διεύθυνσης και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και
κοινοποιήθηκε στις στον ο οποίος είχε εξουσιοδοτηθεί από τον προσφεύγοντα, το
με υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις
αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε εγγράφως το υπ' αριθ. υπόμνημα
(απόψεις- αντιρρήσεις του).

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από
Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε
τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

1) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 46.913,83€(€117.284,56x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα (30) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 117.284,56€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

2) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 44.818,52€(€112.046,30x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικοσιοκτώ (28) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 112.046,30€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

3) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 47.662,76€(€119.156,90x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εικοσιτέσσερα (24) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 119.156,90€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

4) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 22.737,36€(€56.843,40x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δεκατρία (13) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 56.843,40€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

5) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 35.416,90€(€88.542,26x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα (30) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 88.542,26€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

6) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 46.596,37€(€116.490,92x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του είκοσι εννέα (29) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 116.490,92€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

7) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 19.918,50€(€49.796,23χ 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δεκαπέντε (15) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 49.796,23€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

8) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 11.605,92€(€29.014,80χ40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δεκαέξι (16) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 29.014,80€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

9) Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 9.381,99€(€23.454,97χ 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του είκοσι επτά (27) εικονικά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 23.454,97€, τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή η οποία ζητά την

ακύρωση, α) των παραπάνω Οριστικών Πράξεων και β) του Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 63 ν. 4174/2013, ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. ».

Επειδή, με το άρθρο 63 § 8 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι : «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του

φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, οι Προσωρινές Πράξεις άρθρων 62 και 72 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των χρήσεων 2004,2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011&2012, οι οποίες επισυνάπτονται στο με αριθμ. πρωτ., ταυτάριθμο με τις ως άνω Πράξεις, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013, το οποίο επιδόθηκε στις μετά από εξουσιοδότηση του προσφεύγοντα στον, δεν αποτελούν οριστικές αυτοτελείς πράξεις που να προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν βεβαιώνει φορολογική οφειλή, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω σημειώματος Διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και ενιαίο σύνολο, στο οποίο άλλωστε γίνεται σαφής αναφορά ως προς τον προσωρινό του χαρακτήρα.

Επειδή, το με αριθμ. πρωτ., Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 με τις επισυναπτόμενες σε αυτό προσβαλλόμενες πράξεις, το οποίο επιδόθηκε στις μετά από εξουσιοδότηση του προσφεύγοντα στον δεν αποτελούν οριστική φορολογική πράξη αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα για τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή καθόσον, σύμφωνα με την παράγρ. 4 του άρθρου 62 ν. 4174/2013 «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της.....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε 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 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 1157/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η

αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην κάθε 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**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 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».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνση και στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ. Ο.Υ., για τον εκδότη "..... με ΑΦΜ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «..... ότι εγκατέλειψε την έδρα από το χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταφορά της έδρας σε άλλη διεύθυνση.

- ότι δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες,
- ότι, δεν απασχολούσε προσωπικό το οποίο θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ,
- ότι έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων καθώς και ότι δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις .
- Επίσης οι επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν το μεγάλο ποσοστό τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς την , εισπράχθηκαν από υπαλλήλους της λήπτριας επιχείρησης, δηλ. τα χρήματα επέστρεψαν στην επιχείρηση που εξέδωσε τις εν λόγω επιταγές σε διαταγή του ελεγχόμενου .
- Ο ελεγχόμενος αν και δύο φορές, κλήθηκε από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ και δεν προσκόμισε τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης. Και στις δύο περιπτώσεις συντάχθηκε από την ανωτέρω υπηρεσία έκθεση

ελέγχου για την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

- Στην ελεγχόμενη επιχείρηση επιδόθηκε η με αριθμό κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 ν. 2690/99) με την οποία την καλούσαν να υποβάλλει τις απόψεις της εγγράφως στην υπηρεσία του ΣΔΟΕ, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για την επιβολή ή μη των προβλεπόμενων κυρώσεων. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση.

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση» είναι μία εικονική επιχείρηση η οποία δημιουργήθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Η αξία των εκδοθέντων πλατών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια την μείωση του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Πέραν των κατασχθέντων φορολογικών στοιχείων για τα υπόλοιπα στοιχεία ο καταλογισμός των παραβάσεων γίνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι έχουν δηλώσει την ελεγχόμενη επιχείρηση ως προμηθευτή τους.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθμό ΥΣΕ:

Επομένως η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε.

1)κατά την χρήση 2002,

2)κατά την χρήση 2003,€

3)κατά την χρήση 2004,

4)κατά την χρήση 2005,€

5)κατά την χρήση 2006,€

6)κατά την χρήση 2007,€

7) κατά την χρήση 2008,€

8) κατά την χρήση 2009,€

9) κατά την χρήση 2010,€

10) κατά την χρήση 2011,€

11) κατά την χρήση 2012,€..... »

και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου” στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ. Ο.Υ..... αναφέρεται ότι : «.....ύστερα από τα παραπάνω, σε βάρος του προσφεύγοντα, για τις χρήσεις 2004,2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011&2012 καταλογίζονται παραβάσεις, διότι καταχώρησε στα βιβλία του διακόσια δώδεκα (212) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους.....»

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση και στην συνέχεια στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ. Ο.Υ. επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του α) **ως απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ’αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013 και β) **την επικύρωση** των υπ’αριθ. Οριστικών Πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, των χρήσεων 2004,2005,2006,2007,2008,2009,2010,2011&2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β’ Ν. 4337/2015 ποσού: 46.913,83€ (117.284,56€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 44.818,52€ (112.046,30€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 47.662,76€ (119.156,90€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 22.737,36€ (56.843.40€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 35.416,90€ (88.542,26€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 46.596,37€ (116.490,92€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 19.918,50€ (49.796,23€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 11.605,92€ (29.014,80€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 9.381,99€ (23.454,97€x40%).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.

Σελίδα 14 από 14