



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 07-03-2017

Αριθμός Απόφασης: 1861

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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 με αριθμό πρωτοκόλλου/11-11-2016 ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ....., κατά της υπ'/...../2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. υπ'/...../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 01/01/-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της , 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'/...../2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου από 01/01/-31/12/1995 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.944,53 € καθώς η προσφεύγουσα υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Εννέα (9) παραβάσεις γιατί ζήτησε και έλαβε από τη επιχείρηση με ΑΦΜ εννέα εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2§1, 12§1, 18§2 και 9, 30§4 του ΠΔ186/1992 του ΚΒΣ και των άρθρων 31§1 του Ν.1591/1986, 35§21 και 41 του Ν.1884/1990 και της ΑΟΥ1053978/3470/01-05-1994, ως ακολούθως :

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ/ΗΜΕΡ	Κ.ΑΞΙΑ σε δρχ	ΦΠΑ σε δρχ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ σε δρχ
1	Τ.Π.Υ.	/1995	11.342.000	2.041.560	13.383.560
2	Τ.Π.Υ.	/1995	1.150.000	207.000	1.357.000
3	Τ.Π.Υ.	/1995	600.000	108.000	708.000
4	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	1.174.600	211.428	1.386.028
5	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	1.596.000	287.280	1.883.280
6	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	2.672.400	481.032	3.153.432
7	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	1.031.200	185.616	1.216.816
8	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	2.074.800	373.464	2.448.264

9	Τ.Π.-Δ.Α.	/1995	460.500	82.890	543.390
ΣΥΝΟΛΟ			22.101.500	3.978.270	26.079.770

οι οποίες επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 β του Ν.4337/2015.

Η με αριθ./2015 απόφαση του 19^{ου} Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ακύρωσε την με αριθ...../2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της χρήσης 1995, της ανωτέρω επιχείρησης λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης κατά την παραλαβή των στοιχείων και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα. Κατόπιν των ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών εξέδωσε τις με αρ. και /2016 εντολές μερικού ελέγχου προκειμένου να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία του αρ. 36 του ΠΔ 186/92 και της ΠΟΛ 1110/18-09-2006

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του την ως άνω απόφαση καθώς και την από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α., τα αποτελέσματα της οποίας έγιναν αποδεκτά και αποτέλεσαν αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε , έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση , ΑΦΜ τα οποία είναι εικονικά διότι δεν απεικονίζουν πραγματικές συναλλαγές. Στη συνέχεια εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας η προσφεύγουσα αιτείται την ακύρωσή της προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η προσβαλλόμενη πράξη δεν συνοδεύεται από την απαραίτητη έκθεση ελέγχου.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελής καθώς δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις, αφού δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί ποια είναι η παράβαση που της αποδίδεται και ποιες διατάξεις εφαρμόστηκαν εν προκειμένω, ενώ παράλληλα δεν αναφέρεται ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013,
- Δεν είναι δυνατό να διαγνωσθεί αν η φορολογική διοίκηση εφήρμοσε τις διατάξεις του ν.2523/97 ή τις διατάξεις του ν.4174/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τον ν.4337/2015 ως ευνοϊκότερες,
- Νομική πλημμέλεια της προσβαλλόμενης διότι από το σώμα της πράξης προκύπτει ότι έχουν εφαρμοστεί οι δυσμενέστερες διατάξεις του ν.2523/1997,
- Δεν τηρήθηκε νομίμως ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, όπως αυτός κατοχυρώνεται συνταγματικώς στο άρθρο 20 παρ.2 και νομοθετικώς στο άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας,
- Διότι από την προσβαλλόμενη πράξη και από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ποιες είναι οι εφαρμοστέες διατάξεις , καθώς και τα πορίσματα ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 28, παρ.2 και 64 του ν.4174/13,
- Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης,

- Διότι προ της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου ουδέποτε επεδόθη στην εταιρεία της πρόσκληση για επίδειξη ή προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της,
- Διότι η προσβαλλόμενη ερείδεται επί ακύρου εκθέσεως κατάσχεσης, η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.3,4,5 του ΠΔ 186/92,
- Διότι σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ δεν νοείται η σύνταξη της εκθέσεως κατασχεσεως χωρίς τη διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης,
- Διότι οι συναλλαγές στα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές και η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, καθώς η κρίση της βασίζεται σε αυθαίρετες εικασίες, σε υποθετικούς συλλογισμούς και σε συμπεράσματα στερούμενα νομικού ερείσματος,
- Διότι κατά το χρόνο κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης εις βάρος της είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 7 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται: «*«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία*

αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: ««6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία της με αριθμ...../2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 19ο-Μονομελές). Η ανωτέρω απόφαση επιδόθηκε στην φορολογική αρχή στις 18/01/2016 και όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση επίδοσης της ΔΟΥ Α' Αθηνών η προσβαλλόμενη με αριθμ./...../2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιδόθηκε στις 12/10/2016, ήτοι εντός της οριζόμενης από την παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/94 προθεσμίας και επομένως ο περί παραγραφής ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η με αριθμ./...../2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εκδόθηκε αφού ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών έλαβε υπόψη, την από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της εφοριακού υπαλλήλου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η ως άνω έκθεση ελέγχου φέρει όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα που προσδιορίζουν τη νόμιμη υπόστασή της, ήτοι αριθμό, υπογραφή εκδίδοντος οργάνου, καθώς και τόπο και χρόνο σύσταξης αυτής και παράλληλα συντάχθηκε μετά το πέρας του ελέγχου και την κοινοποίηση στο φορολογούμενο του εγγράφου των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου και μετά τη διατύπωση εγγράφως των απόψεων της προσφεύγουσας.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη συνοδεύεται από την απαραίτητη έκθεση ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι : «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει

να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. β΄ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015**, ορίζεται ότι: «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:

α).....,

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, τόσο στην από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επανάληψη Διαδικασίας όσο και στην με αριθμ.833/539//2016 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων αναγράφεται ότι οι παραβάσεις των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2 & 9, 30 παρ.4 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ και των άρθρων 31 παρ.1 του ν.1591/86, 35 παρ.21 & 41 του ν.1884/90 και της ΑΥΟ 1053978/3470/1-5-94, τις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα, επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7, παρ.3 περ. β΄ του ν.4337/2015.

Επειδή, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναλύεται λεπτομερώς ο τρόπος υπολογισμού του επιβαλλόμενου προστίμου για κάθε μία παράβαση χωριστά, ενώ παράλληλα περιέχει και όλα τα προβλεπόμενα από το άρθρο 37 του ν.4174/2013 στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επανάληψη Διαδικασίας και από την προσβαλλόμενη πράξη, έχει εφαρμοστεί η διάταξη της περ. β΄ της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και όχι οι δυσμενέστερες διατάξεις του ν.2523/97. Άλλωστε με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα οι κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β΄ του ν.4337/2015 και της καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 25.944,53 ευρώ, ενώ με την προγενέστερη με αριθμ...../2009 απόφαση επιβολής προστίμου, κατ' επανάληψη της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη, είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις του άρθρου 5 του ν.2523/97 και είχε καταλογιστεί στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 129.722,68 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω στην από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επανάληψη Διαδικασίας επί

της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη όπως και στην επισυναπτόμενη σε αυτή από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α. προκύπτει ότι περιλαμβάνονται εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.2 του άρθρου 28 και στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 και δεν τίθεται καμία αμφιβολία για το ποιά διάταξη εφαρμόστηκε και ως εκ τούτου οι σχετικοί λόγοι προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 άρθρο 6 του ν.2690/1999 "Προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου", "οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα."

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 03/06/2016 έκθεση επίδοσης, στην προσφεύγουσα επιδόθηκε το με αριθμ...../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν.4174/13 (ΚΦΔ) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31-12-2013) με την με αριθμ./1 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και δόθηκε στην προσφεύγουσα προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επί του ανωτέρω σημειώματος κατατέθηκαν στην φορολογική αρχή οι από 23/06/2016 έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας με αριθμ.πρωτ./2016 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που διατυπώθηκαν αντικρούστηκαν από τον έλεγχο στην από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/92-Επανάληψη Διαδικασίας των ελεγκτριών της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης είναι αβάσιμος και απορριπτός.

Επειδή, η ανωτέρω έκθεση ελέγχου και η συκοινοποιούμενη με αυτήν από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α., αποτελούν την αιτιολογία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθώς αναφέρονται αναλυτικά στα πραγματικά δεδομένα στα οποία βασίστηκαν οι ελεγκτές προκειμένου να διαμορφώσουν την κρίση τους.

Επειδή, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, η οποία εκφράζεται και στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999 –ΦΕΚ Α 45), η αιτιολογία αποτελεί τυπικό στοιχείο της διοικητικής πράξης απαραίτητο για το κύρος αυτής ("1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να

προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.)

Οι νόμιμες προϋποθέσεις, που αποτελούν υποχρεωτικό όρο για την έκδοση ατομικής διοικητικής πράξης, αναφέρονται: (i) στη νομική βάση της αιτιολογίας, δηλαδή στους επικαλούμενους και εφαρμοζόμενους κανόνες δικαίου, (ii) στην πραγματική βάση, δηλαδή στα επικαλούμενα πραγματικά γεγονότα και στοιχεία, των οποίων η υπαγωγή στην νομική βάση ολοκληρώνει την «συνδρομή» των «προϋποθέσεων» για να υπάρξει νόμιμη αιτιολογία, και (iii) στην επικαιρότητα και στον σκοπό της πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω, τόσο από την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη όσο και από την από 08/07/2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ-Επανάληψη Διαδικασίας αποδεικνύεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι καθ' όλα ορισμένη, πλήρης και εμπεριστατωμένη, αναφέροντας στο περιεχόμενό τους όλα τα απαραίτητα στοιχεία τα οποία προσδιορίζονται από το νόμο, ώστε η πράξη να είναι νόμιμη και να παράγει εκτελεστότητα, όπως για παράδειγμα ο τόπος και ο χρόνος έκδοσης της πράξης, οι υπογραφές των αρμοδίων προς έκδοσης αυτής προσώπων, το είδος και ο προσδιορισμός του φόρου, το ποσό της φορολογικής οφειλής κλπ.

Επειδή, στο κείμενο της προσβαλλόμενης πράξης (όπως και στο κείμενο της έκθεσης ελέγχου) μνημονεύονται αναλυτικά όλες οι ισχύουσες διατάξεις στις οποίες βασίστηκε η έκδοση αυτής, ενώ γίνεται και λεπτομερή περιγραφή των παραβάσεων, και ο σχετικός λόγος προσφυγής, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, από καμία διάταξη δεν αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια για την επιβολή του προστίμου ΔΟΥ να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων ή έκθεση ελέγχου άλλης υπηρεσίας χωρίς να απαιτείται ως ουσιώδης τύπος, ο προηγούμενος έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου (ΣτΕ 3101/1994), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι προ της διενέργειας του φορολογικού ελέγχου ουδέποτε της επιδόθηκε πρόσκληση για επίδειξη ή προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3,4 και 5 του άρθρου 36 του ΠΔ186/92 ορίζεται ότι : «3. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου." 4. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφό του να

ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή. Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. "Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφο ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής." 5. Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού. "Επίσης επιτρέπεται παραλαβή των βιβλίων και στοιχείων αυτών, προς έλεγχο στις περιπτώσεις μη ύπαρξης ανεπισημωμένων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, με απόδειξη παραλαβής."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1110/2006 "Τρόπος επιβολής προστίμων ΚΒΣ για πλαστά στοιχεία και σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων" ορίζεται ότι: « "II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάξουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθε-

ση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο "Έκθεση Κατάσχεσης"), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης.

Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύτως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας).

Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου.

Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνέταιρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία.»»

Επειδή, εν προκειμένω, με την αριθμ...../2015 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 19ο-Μονομελές) ακυρώθηκε η με αριθμ...../2009 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Αθηνών ως νομικώς πλημμελής λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και ανέπεμφθηκε η υπόθεση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα, ήτοι να προβεί σε επανάληψη της διαδικασίας σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και την από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-Επανάληψη Διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, οι ελέγκτριες και , αφού διαπίστωσαν ότι δεν λειτουργεί η επιχείρηση στη δηλωθείσα έδρα, παρά το ότι δεν έχει δηλωθεί μεταφορά έδρας ή διακοπή και λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα έχει διακόψει τη λειτουργία όλων των υποκαταστημάτων, αναζήτησαν την στην κατοικία της, επί της οδού αρ..... στη , ώστε να είναι δυνατή η υλοποίηση της φυσικής πράξης παράδοσης και κατάσχεσης.

Επειδή, κατά την επίσκεψη των ελεγκτριών στην κατοικία της προσφεύγουσας, στις 03/06/2016 και ώρα 12:47, δεν βρέθηκε η ίδια ή σύνοικός της, τηρώντας την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 36 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ και της ΠΟΛ 1110/2006 η ελεγκτής θυροκόλλησε παρουσία της μάρτυρος α) την με αριθμ...../2016 Απόδειξη Παράδοσης των φορολογικών στοιχείων, με την οποία επιστράφηκαν στην προσφεύγουσα τα κατασχεθέντα στοιχεία και β) την με αριθμ...../2016 Έκθεση Κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν εκ νέου τα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, τόσο στην Απόδειξη Παράδοσης, όσο και στην Έκθεση Κατάσχεσης μνημονεύεται ότι αναζητήθηκε η προσφεύγουσα στη δηλωθείσα έδρα επί της οδού αρ..... στην στις 23/05/2016 και ώρα 13:00, αλλά διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται ενεργή επιχείρηση και για το λόγο αυτό η επίδοση γίνεται στην κατοικία.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος ενήργησε τα νόμιμα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ και της ΠΟΛ 1110/2006 και ο σχετικός λόγος προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **πρώτου εδαφίου 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** *« 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 φερό-

μενο 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποίησής 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).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εννέα (9) φορολογικά στοιχεία από τον (ΑΦΜ) με τα οποία εμφανίζεται ότι αγόρασε ηλεκτρολογικό υλικό και δέχθηκε υπηρεσίες από τον ίδιο σε επισκευές που πραγματοποίησε στα υποκαταστήματά της.

Επειδή, στην από 08/07/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ Π.Δ 186/1992 (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου, της ΥΠ.Ε.Δ.Α, για τον εκδότη, «.....» με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδι-

κότερα «..... διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς πελάτες του και παράλληλα ελάμβανε πλαστά και εικονικά στοιχεία από προμηθευτές του, προκειμένου να δημιουργείται η εικόνα της εύρωστης επιχείρησης. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους προμηθευτές του, τα συμπεράσματα του οποίου αναλυτικά περιγράφονται στην από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α., διαπιστώθηκε ότι είτε πρόκειται για ανύπαρκτες επιχειρήσεις, είτε για επιχειρήσεις με άσχετο αντικείμενο, όπως κοινοπραξίες ή τεχνικές εταιρίες, οι οποίες αρνήθηκαν ότι προμήθευσαν τον εμπορεύματα και εξέδωσαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και κατέθεσαν μήνυση εναντίον του για πλαστογραφία και υπεξαίρεση των εγγράφων τους.»

Επειδή, στην από 05/03/1997 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Δ.Α η πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα του ήταν ιδιαίτερα περιορισμένη, δεν διέθετε εμπορεύματα και μάλιστα στις ποσότητες που εμφανίζεται να έχει πωλήσει προς τις επιχειρήσεις που εμφανίζονται ως πελάτες του. Επιπλέον ο εκδότης, όπως αποδείχθηκε από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στην επιχείρησή του, δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή (προσωπικό, μεταφορικά μέσα, εξοπλισμό κλπ), η οποία είναι απαραίτητη για την ανάληψη και την εκτέλεση εργασιών, ιδιαίτερα μεγάλου κόστους, και τόσο από τον εκδότη, όσο και από τις συναλλασσόμενες με αυτόν επιχειρήσεις, δεν επιδείχθησαν στον έλεγχο ιδιωτικά συμφωνητικά, από τα οποία να προκύπτει η ανάθεση των έργων που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ούτε φορτωτικά έγγραφα από τα οποία να αποδεικνύεται η μεταφορά των υλικών που χρησιμοποίησε στις εργασίες του.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης είναι εικονικά στο σύνολο τους και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και τα λεπτομερώς εκτεθέντα, ορθά η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την λήψη εννέα εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών από την επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2&9, 30 παρ.4 του ΠΔ186/92 του ΚΒΣ και των άρθρων 31 παρ.1 του ν.1591/86, 35 παρ.21& 41 του ν.1884/90 και της ΑΥΟ 1053978/3470/1-5-94.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /11-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1995

ΠΡΟΣΤΙΜΟ σύμφωνα με το άρθρο 7 § 3 β του Ν.4337/2015: 8.840.600 δρχ. ή 25.944,53 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ