



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24.02.2017

αριθμός απόφασης 1687

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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.
- ε. 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».
- στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27.10.2016 και αριθμό πρωτόκολλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «....., ΑΦΜ», που εδρεύει στον, οδός ... (θέση), ως καθολικής διαδόχου της «.....» κατά των υπ' αριθμ.: α)...../2016 (elenxis/2016) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ -ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 και β)/2016 (elenxis/2016) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ -ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995-31/12/1995, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.:α)/2016 (elenxis /2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993 και β)/2016 (elenxis /2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ -ΚΦΑΣ άρθρου 7§3 του ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995-31/12/1995, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης , των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16/09/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ως καθολικής διαδόχου 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:

1) Με την υπ' αριθμ. /2016 (elenxis /2016) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.935,88€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993- 31/12/1993 λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την ίδια συναλλαγή (50/14.10.1993 ΤΠ, 72/14.10.93ΔΑ, 19/14.10.93 Αποδ. Εισπρ. Σειρά Α) συνολικής καθαρής αξίας 9.316.000δρχ (27.339,69€) πλέον ΦΠΑ εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ».

2) Με την υπ' αριθμ. ... /2016 (elenxis /2016) προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 24.839,32€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1995- 31/12/1995 λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ΔΑ- ΤΠ συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.: 3/01.09.1995, 5/25.09.1995, 6/27.09.1995, 8/27.10.1995, συνολικής καθαρής αξίας 21.160.000δρχ (62.098,31€) πλέον ΦΠΑ εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ».

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Χρήση 1993

Με την υπ' αριθμ. /09 Απόφαση του ΔΠΑ (Τμήμα 7ο Τριμελές) ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής η υπ' αριθμ. /2004 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του 16^{ου} ΤΕΚ Ν. Αττικής, που αφορούσε την χρήση 1993, καθώς δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999.

Η ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου (..... /2004) αφορούσε σε λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ίδια συναλλαγή (50/14.10.1993 ΤΠ, 72/14.10.93ΔΑ, 19/14.10.93 Αποδ. Εισπρ. Σειρά Α) συνολικής καθαρής αξίας 9.316.000δρχ (27.339,69€), πλέον ΦΠΑ εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ».

Χρήση 1995

Με την υπ' αριθμ. /09 Απόφαση του ΔΠΑ (Τμήμα 7ο Τριμελές) ακυρώθηκε ως νομικά πλημμελής η υπ' αριθμ. /2004 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου του 16^{ου} ΤΕΚ Ν. Αττικής, που αφορούσε την χρήση 1995, καθώς δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999.

Η ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου (..../2004) αφορούσε σε λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ΔΑ- ΤΠ συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.: 3/01.09.1995, 5/25.09.1995, 6/27.09.1995, 8/27.10.1995, συνολικής καθαρής αξίας 21.160.000δρχ (62.098,31€), πλέον ΦΠΑ εκδόσεως της επιχείρησης «....., ΑΦΜ».

Προκειμένου να διορθωθούν οι παραλείψεις που επισημάνθηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών η Δ.Ο.Υ προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και επιδόθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση η υπ' αριθμ. /2011 κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν. 2690/1999 με γνωστοποίηση των διαπιστωθεισών παραβάσεων, εν συνεχεία συντάχθηκε η από 21.04.2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΚΒΣ και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ.: /2011 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993- 31/12/1993 και /2011 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/1995- 31/12/1995, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ

Κατά των ανωτέρω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων η εταιρεία κατέθεσε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, το οποίο με τις υπ' αριθμ. /2015 και /2015 Αποφάσεις του (τμήμα 19^ο Μονομελές) ακύρωσε τις ως άνω ΑΕΠ ως νομικώς πλημμελείς καθώς δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3 και 4 του ΚΒΣ διαδικασία κατάσχεσης, διότι η υπ' αριθμ. /21.01.1997 απόδειξη παραλαβής της ΥΠΕΔΑ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως έγκυρη αφού δεν εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως έκθεσης κατάσχεσης και ανέπεμψε την υπόθεση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προκειμένου με επιμέλειά του να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1130258 ΕΞ 2012/20.09.2012 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., οι αρμοδιότητες του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκαν στη Δ.Ο.Υ. οπότε ο έλεγχος διενεργείται πλέον από την δεύτερη Δ.Ο.Υ., στην οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση. Ο Προϊστάμενος αυτής εξέδωσε τις υπ' αριθμ. /2015 και /2015 εντολές ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στις υπ' αριθμ. /2015 και /2015 αντίστοιχα Αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Συνεπεία των προαναφερθεισών εντολών συντάχθηκαν οι από 16.9.2016 εκθέσεις επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ κατά επανάληψη διαδικασίας της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις (.... /2016 elenxis ... /2016 και .. /16 elenxis /2016).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό παραβάσεων διατάξεων του ήδη καταργηθέντος ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) που ανάγονται στις χρήσεις 1993 και 1995 και την επιβολή προστίμων κατά τις επίσης ισχύουσες διατάξεις του ν. 2523/97 έχει υποκύψει σε παραγραφή.
2. Από όλο το περιεχόμενο των από 19.9.2016 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτει, πολύ δε περισσότερο δεν αποδεικνύεται ότι τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία τυγχάνουν εικονικά ή ότι εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.
3. Δεν διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ουσιαστικός εξ αρχής φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της, αλλά για την επιβολή των ένδικων προστίμων, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε αποκλειστικά σε στοιχεία και εκθέσεις του 1^{ου} και 16^{ου} ΤΕΚ Αθηνών και της ΔΟΥ για την χρήση 1993 και του 5^{ου} και 16^{ου} ΤΕΚ Αθηνών και της ΔΟΥ για την χρήση 1995, χωρίς αυτά να επαληθευτούν και αξιολογηθούν πλήρως.
4. Οποιαδήποτε πλημμέλεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης «.....» δεν δύναται να αποτελέσει πρόκριμα σε βάρος της επιχείρησης, η οποία συναλλάχθηκε καθόλα νομότυπα μαζί της. Αποδεικνύεται δηλαδή πλήρως ότι η επιχείρηση «.....» ήταν υπαρκτή και νόμιμη, γεγονός που δεν αμφισβητεί ούτε ο έλεγχος του 1^{ου} ΤΕΚ Αττικής.
5. Οποιαδήποτε πλημμέλεια των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης του δεν δύναται να αποτελέσει πρόκριμα σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία συναλλάχθηκε καθόλα

- νομότυπα μαζί της. Αποδεικνύεται δηλαδή πλήρως ότι η επιχείρηση «.....» ήταν υπαρκτή και νόμιμη, γεγονός που δεν αμφισβητεί ούτε ο έλεγχος του 5^{ου} ΤΕΚ Αττικής.
6. Κατά τα νομολογηθέντα, εφόσον αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση που εξέδωσε τα φερόμενα ως «εικονικά» φορολογικά στοιχεία ήταν υπαρκτή, δεν ευσταθεί ο χαρακτηρισμός της από τη Φορολογική Αρχή ως «εικονικής». Εξάλλου, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη δεν αρκούν για να θεμελιώσουν την κρίση της αρχής περί εικονικότητας των συγκεκριμένων ενδίκων τιμολογίων. Το γεγονός, άλλωστε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων αυτών δεν είχε τηρήσει τις φορολογικές και άλλες υποχρεώσεις του, που συνδέονται με την άσκηση της δικής του δραστηριότητας, δεν οδηγεί ανενδοίαστα στο συμπέρασμα ότι και στην προκείμενη περίπτωση δεν εκτέλεσε ο ίδιος τις συγκεκριμένες συναλλαγές.
 7. Τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών.
 8. Η επιμέτρηση των προστίμων θα έπρεπε να γίνει με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013, ορίζονται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιηθεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων προϋσχύουσες 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»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/94 ορίζονται:

«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 παραγραφής, ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 72 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), 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 της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048 /2.5.2014 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34,62 και 66 του Ν.4174/2013 “Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας”):

« **Άρθρο 66**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 προβλέπεται 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

(π.χ. φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2007 ακυρώνεται με απόφαση του δικαστηρίου το Νοέμβριο του 2013. Η Φορολογική Διοίκηση σε συμμόρφωση με την απόφαση του δικαστηρίου εκδίδει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου τον Μάρτιο του 2014) εφαρμοζόμενης της προβλεπόμενης από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 διαδικασίας.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«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 έγγραφο 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 αντίγραφα 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.»

Επειδή σύμφωνα με την Π.Ο.Λ. 1110/18.09.2006, με θέμα «Τρόπος έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λπ. στοιχείων-Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.»:

«Π . 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 παραλειφθηκε (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 συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράφει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τουτό 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 συνεταιίρο 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 εγκύρως 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 συνεταιίρος 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, συνεταιίρος 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 ίδιων 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 συνεταιίρος κ.λπ.

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

Επειδή εν προκειμένω στο 6^ο φύλλο της υπ' αριθμ. /2015 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αναφέρεται ότι:

«.....

6.Επειδή, με τα δεδομένα τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά ενόψει των διατάξεων που προπαρατέθηκαν, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν και λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη ότι,, όπως συνάγεται από τα στοιχεία του φακέλου, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε στον έλεγχο του προαναφερόμενου φορολογικού στοιχείου, που παρελήφθη από την επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης, δίχως όμως να τηρηθεί η οριζόμενη στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ διαδικασία της κατάσχεσης, αφού δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, ούτε και επιδόθηκε αντίγραφο της στην ίδια, δεδομένου ότι η συνταχθείσα .../21.01.1997 «απόδειξη παραλαβής», ανεξάρτητα από το λοιπό περιεχόμενο της δεν συνιστά έγκυρη και νόμιμη έκθεση κατάσχεσης, καθόσον δεν περιέχει ρητό χαρακτηρισμό της ως «έκθεσης κατάσχεσης» το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι για το λόγο αυτόν πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

7.Επειδ, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή, να ακυρωθεί ή προσβαλλόμενη πράξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη διάδικο Φορολογική Αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία της κατάσχεσης του παραληφθέντος από τη ελεγχόμενη φορολογικού στοιχείου.....»

Επειδή εν προκειμένω στο 6^ο και 7^ο φύλλο της υπ' αριθμ. /2015 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών αναφέρεται ότι:

«.....

6.Επειδή, με τα δεδομένα τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά ενόψει των διατάξεων που προπαρατέθηκαν, όπως αυτές ερμηνεύθηκαν και λαμβάνοντας ειδικότερα υπόψη ότι,, όπως συνάγεται από τα στοιχεία του φακέλου, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίχθηκε στον έλεγχο του προαναφερόμενου φορολογικού στοιχείου, που παρελήφθη από την επαγγελματική εγκατάσταση της ελεγχόμενης, δίχως όμως να τηρηθεί η οριζόμενη στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ διαδικασία της κατάσχεσης, αφού δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης, ούτε και επιδόθηκε αντίγραφο της στην ίδια, δεδομένου ότι η συνταχθείσα .../21.01.1997 «απόδειξη παραλαβής», ανεξάρτητα από το λοιπό περιεχόμενο της δεν συνιστά έγκυρη και νόμιμη έκθεση κατάσχεσης, καθόσον δεν περιέχει ρητό χαρακτηρισμό της ως «έκθεσης κατάσχεσης» το Δικαστήριο κρίνει ότι

η προσβαλλόμενη πράξη είναι για το λόγο αυτόν πλημμελής και πρέπει να ακυρωθεί, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

7.Επειδ, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή, να ακυρωθεί ή προσβαλλόμενη πράξη και να ανατεμφθεί η υπόθεση στη διάδικο Φορολογική Αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία της κατάσχεσης του παραληφθέντος από τη ελεγχόμενη φορολογικού στοιχείου.....»

Επειδή όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., οι αρμοδιότητες του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... μεταφέρθηκαν στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... εξέδωσε τις υπ' αριθμ. ../2015 και ../2015 εντολές ελέγχου προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, όπως αυτός ορίζεται στις υπ' αριθμ./2015 και/2015, αντίστοιχα, Αποφάσεις του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών **οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. στις 02.11.2015.** Συνεπεία των προαναφερθεισών εντολών συντάχθηκαν οι από 16.9.2016 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- επανάληψη διαδικασίας της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις (..../16 elenxis/2016 και/2016 elenxis/2016 αντίστοιχα) **οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 27.09.2016, ήτοι εντός ενός έτους από την κοινοποίηση στη ΔΟΥ των ως άνω Αποφάσεων του ΔΠΑ.** Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρεία απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. »

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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 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) (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.

Επειδή, για τη διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ., έλαβε υπόψη τόσο την από 21.04.2011 Έκθεση έλεγχου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της Δ.Ο.Υ .., όσο και την από 25.02.2004 Έκθεση έλεγχου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του 16ου ΤΕΚ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, καθόσον:

Α) Όσον αφορά την επιχείρηση «....., ΑΦΜ

1. Εκπροσωπείται από τον που ουσιαστικά είναι ανύπαρκτος.
2. Εκμίσθωσε γραφείο στον Δ' οροφό πολυκατοικίας επί της οδού χωρίς να εμφανισθεί ποτέ στο συγκεκριμένο χώρο και χωρίς να μπορεί να ασκήσει το αναφερόμενο επάγγελμα από τον συγκεκριμένο χώρο.
3. Δεν δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου, ούτε διατηρούσε αποθηκευτικό χώρο που να μπορεί να εναποθέτει τα εμπορεύματα για την διακίνηση αυτών.
4. Ο τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει τοις μετρητοίς έρχεται σε αντίθεση με τη πρακτική της αγοράς κατά την οποία για τόσο μεγάλα ποσά συνήθως εκδίδονται επιταγές και δεν διακινούνται με μετρητά.
5. Δεν έχει υποβάλλει ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν έχει φορολογηθεί για τα έσοδα που απέκτησε από πελάτες του.
6. Δεν έχει υποβάλλει ποτέ εκκαθαριστικές ΦΠΑ.
7. Δεν έχει υποβάλλει ποτέ συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών έτσι ώστε να μπορεί να γίνει διασταύρωση στοιχείων.

8. Τα εκδοθέντα στοιχεία προς την επιχείρησηΕ.Ε κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο του ΠΕΚ Πειραιά και τα απεδέχθη η λήπτρια επιχείρηση.

Β) Όσον αφορά την επιχείρηση «....., ΑΦΜ».

1. Δεν έχει υποβληθεί καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών και πελατών.
2. Στα εκδοθέντα στοιχεία δεν αναγράφονται μεταφορικά μέσα ή όπου αναγράφονται ανήκουν σε ιδιοκτήτες επαρχίας ή είναι ανύπαρκτοι.
3. Η επιχείρηση δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα
4. Οι υποτιθέμενες ποσότητες που διακινήθηκαν ήταν πολύ μεγάλες (εκατοντάδες κιβώτια οινόπνευμα)
5. Δεν επεδείχθησαν παραστατικά στοιχεία αγορών παγίων (δεξαμενών ή βυτίων)
6. Ο είναι έγκλειστος στις φυλακές Λάρισας
7. Δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής ή διακοπής.
8. Μετά από κοινοποίηση την 19.11.2002 της με αριθμό/5.9.2003 πρόσκλησης στις φυλακές Λάρισας δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
9. Με το με αριθμό πρωτ. .../17.9.2003 υπόμνημά του ο γνωστοποίησε ότι έπεσε θύμα απατεώνων οι οποίοι κατέχουν αυτά κατονομάζοντας τον ένα απ' αυτούς που φέρει το όνομα, αγνώστων λοιπών στοιχείων.
10. Διαπιστώθηκαν και εικονικές αγορές εμπορευμάτων τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις από μια επιχείρηση.

Επειδή σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των από 16.09.2016 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου κώδικα φορολογικής διαδικασίας κατά επανάληψη διαδικασίας της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος δεν διαπίστωσε άλλες παραλείψεις και παρατυπίες από αυτές που αναγράφονται στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου του 16^{ου} ΤΕΚ Αττικής και της Δ.Ο.Υ., που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα αυτής .

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 478/1998), στηριζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16.09.2016 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου κώδικα φορολογικής διαδικασίας κατά επανάληψη διαδικασίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' και δ' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι

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:

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.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι θα έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα του άρθρου 7§3 περιπτ. δ' του ν. 4337/2015 αβάσιμα προβάλλεται, καθόσον η περίπτ. δ' της εν λόγω παραγράφου, άρθρου και νόμου καταλαμβάνει τις παραβάσεις εικονικότητας που ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015 καθώς οι καταλογιζόμενες παραβάσεις αφορούν σε λήψη εικονικών ως προς τη συναλλαγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/1993-31/12/1993

Πρόστιμο αρθ. 7§3περ.β ν. 4337/2015: 10.935,88 € (27.339,69X 40%)

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/1995-31/12/1995

Πρόστιμο αρθ. 7§3περ.β ν. 4337/2015: 24.839,32 € (62.098,31X 40%)

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

Ακριβές αντίγραφο η υπάλληλος του
τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .