



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 02/03/2017

Αριθμός απόφασης: **614**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2016 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .../....2016** συμπληρωματικό υπόμνημα στην παραπάνω του «. . του» – **Α.Φ.Μ.** ..., κύρια δραστηριότητα ... κανονικού καθεστώτος, με διεύθυνση έδρας στα Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό **../.../....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004, β) της με αριθμό **.../.../.....2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005 και γ) κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα. Με το παραπάνω συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων προσβάλλει επί πλέον και τις κάτωθι πράξεις: α) τη με αριθμό **../.../....-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004, β) τη με αριθμό **.../.../.....2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004, γ) τη με αριθμό **..../...../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005, δ) τη με αριθμό **.../...../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006, ε) τη με αριθμό **..../.../.....2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και στ) τη με αριθμό **.../.../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ-2016** συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 58.540,80 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 32.484,00 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 79.030,08 €.

-Με την υπ' αριθμ.2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 43.853,40 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 10.233,88 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 12.280,66 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 22.514,54 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικον. έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.209,56 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 5.051,47 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 9.261,03 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 28.450,83 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 34.141,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 62.591,83 €.

-Με την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, επιβλήθηκε σε

βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 15.787,22 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 18.944,66 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 34.731,88 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στις χρήσεις 2004-2005 από την Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις του ΠΔ 186/1992, του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α/.....2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./.....-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από2015 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ./.....-2015 έγγραφο και που σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν./.....2015 θεωρείται δελτίο πληροφοριών και αφορά σε έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Στην συνταχθείσα πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης διαπιστώθηκε, ότι η επιχείρηση «..... του ΑΦΜ, . . . – . .» τυγχάνει ΑΜΕΣΟΣ ΣΥΝΕΡΓΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ « . . ΑΦΜ – . ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ Δ.Ο.Υ» και ειδικότερα στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

Α. Στη διαχειριστική περίοδο 01/1-31/12/2004 ο προσφεύγων είναι **άμεσος συνεργός - εκδότης** στην έκδοση είκοσι έξι (26) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.) εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 146.352,00 ευρώ πλέον 18% Φ.Π.Α. 26.343,36 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

ΛΗΠΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΚΔΟΤΗ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2004							
1	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Δ.Ο.Υ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
2			...ΘΕΣ/ΚΗ	...	13.012,00	2.342,16	15.354,16
3				...	1.950,00	351,00	2.301,00
4				...	15.525,00	2.794,50	18.319,50
5				...	10.700,00	1.926,00	12.626,00
6			...ΘΕΣ/ΚΗ	..	50.585,00	9.105,30	59.690,30
7			..ΘΕΣ/ΚΗΣ	...	32.750,00	5.895,00	38.645,00
8	099390312		..ΘΕΣ/ΚΗΣ	...	21.830,00	3.929,40	25.759,40
ΣΥΝΟΛΑ 2004					146.352,00	26.343,36	172.695,36

Β. Στη διαχειριστική περίοδο1/12/2005 ο προσφεύγων είναι **άμεσος συνεργός - εκδότης** στην έκδοση οκτώ (8) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α.) εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 81.210,00 ευρώ πλέον 18% Φ.Π.Α. 14.617,80 € όπως περιγράφονται παρακάτω:

ΛΗΠΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΕΚΔΟΤΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑ ΜΙΧΑΛΟΠΟΥΛΟΥ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2005							
	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Δ.Ο.Υ.	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			... ΘΕΣ/ΚΗΣ		11.210,00	2.017,80	13.227,80
2	...				50.000,00	9.000,00	59.000,00
3					20.000,00	3.600,00	23.600,00
ΣΥΝΟΛΑ 2005					81.210,00	14.617,80	95.827,80

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/-2016** συμπληρωματικό υπόμνημα επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **πρέπει να πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτο για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:**

-Με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 1 του Ν.2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, **πρέπει ακόμη:**

α. να μνημονεύει με ακρίβεια:

i. την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη,

ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε την έκδοσή της.

iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και

β. να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα.»

-Με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφοι 1 και 2 της Απόφασης ΠΟΛ 1002/2014 ορίζεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. 2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημα του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των

λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....»

Με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων δεν μπορεί να διευρυνθεί το αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής με την προσβολή άλλης πράξης. (ΣτΕ 134/1996, Δ Δικ 1996/885, ΣτΕ 134/1996).

Είναι απαράδεκτη η προβολή πρόσθετου λόγου, με τον οποίο μεταβάλλεται το αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής όπως τούτο είχε οριοθετηθεί με το κύριο δικόγραφο (αλλαγή προϋποθέσεων υπαγωγής σε κανόνα δικαίου), διότι το αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζεται με το αρχικό δικόγραφο της από2016 ενδικοφανούς προσφυγής και δεν δύναται παραδεκτώς να διευρυνθεί με το δικόγραφο των πρόσθετων λόγων (ΣτΕ Ολομ 1797/97, Δ Δικ 1998/257, ΣτΕ Ε'2367/2007).

Επειδή, το αντικείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής προσδιορίζεται με το εισαγωγικό δικόγραφο· είναι, συνεπώς, απαράδεκτη η διεύρυνσή του με δικόγραφο προσθέτων λόγων (Σ.τ.Ε. 2533/2015, 2636/2009 Ολομ. Σ.τ.Ε. 590/2016). **Απαράδεκτως άρα επιχειρείται με το από 28-11-2016 ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ συμπληρωματικό υπόμνημα προσθέτων λόγων η προσβολή από τον προσφεύγοντα των με αριθμό: α)/...../.....2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004, β)/...../.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997) χρήσης 2004, γ) .../...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005, δ)/...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006, ε) .../...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 και στ)/...../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση: α) της με αριθμό/...../.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004 και β) της με αριθμό/...../.....-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω ελλειπούς αιτιολογίας.
- 2) Ο ίδιος δεν έχει οποιαδήποτε συμμετοχή στις πράξεις, για τις οποίες του καταλογίζονται τα ποσά των προστίμων και ότι το επίδικο διάστημα λειτουργούσε ως μεταφορέας των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε ο χωρίς να γνωρίζει το παραμικρό για τη μη πραγματική λειτουργία της επιχείρησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός

χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά, τόσο στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. όσο και στην συνημμένη σε αυτήν έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος δεν έχει οποιαδήποτε συμμετοχή στις πράξεις, για τις οποίες του καταλογίζονται τα ποσά των προστίμων και ότι το επίδικο διάστημα λειτουργούσε ως μεταφορέας των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδε ο κ.Τατόγλου

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

Επειδή, 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./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, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 § 3 του ν. 3220/2004, ορίζεται ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με την 4347/2001 απόφαση του Σ.τ.Ε. (σε επταμελή σύνθεση) κρίθηκε ότι στην περίπτωση που έγιναν εγγραφές στα βιβλία του φορολογούμενου (επιτηδευματία) ή στα τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που εξέδωσαν τρίτα πρόσωπα, καθώς και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές, από τις οποίες φαίνεται ως συναλλασσόμενο πρόσωπο (ενν. φυσικό ή νομικό), το οποίο μόνο κατά το φαινόμενο (εικονικώς) πραγματοποίησε τις συναλλαγές, **τότε υπέχουν φορολογική υποχρέωση** τόσο ο επιτηδευματίας, ο οποίος μόνο κατά το φαινόμενο – εικονικά – εμφανίζεται, με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά, ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικότερα διάθεση των προϊόντων της επιχείρησης του **όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών, και επομένως διοικητικός καταλογισμός γίνεται και στους δύο.**

Επειδή, βάσει της 584/2011 απόφασης του ΣτΕ, «*Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι*

αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις **επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».**

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 έγινε αποδεκτή από τη ΓΓΔΕ η υπ' αριθ./2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων και κυρώσεων, σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, που φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική επιχείρηση, τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό ομόφωνα ότι στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, **οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση**, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης αποτελεί συνέχεια και ολοκλήρωση από πλευράς διατάξεων Κ.Β.Σ των ελέγχων που διενήργησε, κατόπιν εντολής του προϊσταμένου του, σχετικά με τη έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του ΑΦΜ Δ.Ο.Υ.') και **τον εντοπισμό υποκρυπτόμενων εκδοτών.**

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφονται στην από-2015 πληροφοριακή έκθεση έλεγχου ΚΒΣ ΤΟΥ Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ κατά του προσφεύγοντος και που συνηγορούν υπέρ της άμεσης συνέργειας του στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....» για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος ο προσφεύγων γνώριζε ότι με τις πράξεις του αυτές διάπραττε αδίκημα αλλά και ήταν ένας από τους διοργανωτές της όλης διαδικασίας αλλά και διακινητής των θεωρημένων στελεχών φ/σ, τα οποία παρέλαβε μαζί με τον . . από τους . . και . . και παρέδωσε στον . ., όπως αναφέρει ο, και όπως αποδεικνύεται από τα γεγονότα και την γραφολογική εξέταση των εκδοθέντων εικονικών φ/σ.

Επειδή, η κρίση του ελέγχου σχετικά με το ότι ο προσφεύγων είναι άμεσος συνεργός δηλαδή συμμετείχε από κοινού με τον συναυτουργό και τον άμεσο συνεργό στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων **στηρίζεται και αποδεικνύεται:**

A. Σύμφωνα με τον (Υ.Δ. με αρ. πρωτ...../.....-2012)

1. Ο προσφεύγων και ο, είναι δικοί του γνωστοί και όχι του όπως ισχυρίστηκε στην αρχική του Υ.Δ.
2. Ο προσφεύγων και ο,κατανόμασαν σαν χρηματοδότη και διαχειριστή της υπό έναρξη επιχείρησης στο όνομα τουτον . . .
3. Τα θεωρηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του κεντρικού τα παρέδωσαν αυτός και ο στον προσφεύγοντα και στον οι οποίοι παραπέρα τα έδωσαν στον . . .
4. Τα θεωρηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία του υποκαταστήματος τα παρέδωσαν αυτός και ο . στον προσφεύγοντα και στον . οι οποίοι παραπέρα τα έδωσαν στον . . .
6. Η αμοιβή του ήταν 150,00€ και πληρώθηκε από τον προσφεύγοντα και τον από τα χρήματα που είχαν πάρει αυτοί από τον ... για τα έξοδα της έναρξης.

B. Σύμφωνα με τον . . (Υ.Δ. με αρ. πρωτ...../.....-2012)

1. Μετά από υπόδειξη τρίτου συνάντησε τον προσφεύγοντα και τον με σκοπό την έναρξη εικονικής επιχείρησης, οι οποίοι και έφεραν μαζί τους τον λογιστή . .
2. Πραγματοποίησε αρκετές συναντήσεις με τον προσφεύγοντα και τον για την προώθηση της υπόθεσής τους και ελάμβανε μικρά χρηματικά ποσά κάθε φορά.
3. Ο προσφεύγων και ο έκαναν τις ενέργειες για την ανεύρεση του καταστήματος της έδρας και αυτοί του έδιναν τα χρήματα για τα ενοίκια και τα λοιπά έξοδα.
4. Κατόπιν συνενόησης με τον προσφεύγοντα και τον προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τον λογιστή . . όπου και δήλωσε την έναρξη των εργασιών της εικονικής επιχείρησης
5. Ο προσφεύγων και ο περίμεναν από έξω την ολοκλήρωση της θεώρησης και παρέλαβαν τα θεωρηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία .
6. Ο προσφεύγων και ο του έδωσαν το ποσό των χιλίων (1.000,00) ευρώ ώστε να αποκτήσει στην ΤΡΑΠΕΖΑ λογαριασμό και μπλόκ επιταγών στο όνομά του.
7. Όταν θέλησε να ακυρώσει τις επιταγές συναντήθηκε με τον προσφεύγοντα και τον οι οποίοι προσπάθησαν να του αλλάξουν γνώμη και κατόπιν του ζήτησαν πίσω τα ποσά που είχαν δαπανήσει έως τότε
8. Ο προσφεύγων και ο πλήρωσαν για τις υπηρεσίες του και τον

Γ. Σύμφωνα με τον . . (Υ.Δ. με αρ. πρωτ...../.....-2012)

1. Ο είναι φίλος με τον προσφεύγοντα και τον από τις αρχές του 2000.

2. Με τον είναι επίσης φίλος και συνεργάτης από το 1995.

Ο . . δήλωσε πως είναι φίλος με τον προσφεύγοντα και τον . . από το 2000 και πως δεν γνωρίζει τον . .

Κατόπιν ερωτήσεως του ελέγχου εάν γνωρίζει τον . ., απάντησε:

«Με τον κ. είμαστε φίλοι από το 1995 και είχαμε συναλλαγές αλληλοεξυπηρέτησης (είχαμε κάνει ανταλλαγή επιταγών προκειμένου να αλληλοεξυπηρετηθούμε)».

Επιβεβαιώνει με αυτό τον τρόπο, την εικαζόμενη από τον έλεγχο σχέση μεταξύ του υποκρυπτόμενου των επιχειρήσεων «.....», «.....», «.....» και πιθανώς της «.....» όλες με έδρα στην, με τον υποκρυπτόμενο της «.....» με έδρα στη Υπενθυμίζουμε πως δύο από τις εννέα εταιρίες λήπτες της ελεγχόμενης είχαν έδρα στην και έλαβαν επτά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00€ εκδόσεως . .

Επειδή, αποδείχθηκε από την γραφολογική εξέταση ότι τουλάχιστον πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του . . έχουν γραφεί-εκδοθεί από τον . . και αποδεικνύεται ότι τελικά τα θεωρηθέντα στελέχη φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης του . . μέσω του προσφεύγοντος και του . . (όπως κατέθεσαν οι . και .), έφτασαν στα χέρια του ., (όπως κατέθεσε ο).

Ο Ειδικός Δικαστικός Γραφολόγος κατέληξε στο παρακάτω συμπέρασμα ότι οι εγγραφές στα φορολογικά παραστατικά εκδόσεως της επιχείρησης «. .» με λήπτες τους:

α) . ., τα υπ' αριθμόν/.....2004,/.....2004,/...2004,..../....2004 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια της έδρας και

β) . ., το αριθμόν/.....2004 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο του υποκαταστήματος

εντάσσονται πλήρως στην γραφική συνήθεια του . . του και με βεβαιότητα τέθηκαν από αυτόν.

Αποδείχθηκε λοιπόν πως και τα δύο στελέχη Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων που θεωρήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. (της έδρας) και στη Δ.Ο.Υ. (του υποκαταστήματος), έφτασαν στα χέρια του κ., ο οποίος έγραψε με το χέρι του τα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «. .» με λήπτες τους . . και . .

Δ. Σύμφωνα με τον προσφεύγοντα (Υ.Δ. με αρ. πρωτ...../.....-2012)

.... αυτός ο ίδιος έφερε σε επαφή τον με τον λογιστή . .

Προκύπτει λοιπόν ότι υπήρχε γνωριμία του τουλάχιστον με τον προσφεύγοντα και ότι υπήρχε φιλία και συνεργασία του . . με τον προσφεύγοντα και τον, οι οποίοι σημειωτέον δεν

έδωσαν κανένα στοιχείο ούτε και απάντησαν στις ερωτήσεις των αρμοδίων ελεγκτών πάνω στο θέμα της επιχείρησης του αυτού έδωσαν υπεύθυνες δηλώσεις στις οποίες αναφέρουν ασάφειες σχετικά με την υπόθεση αρνούμενοι ουσιαστικά να βοηθήσουν τον έλεγχο.

Ο προσφεύγων και ο συναντούσαν πάντα από κοινού τον, φέρονταν σαν διοργανωτές της όλης υπόθεσης, καθώς αποφάσιζαν και υποδείκνυαν στον την κάθε ενέργεια, τι πρέπει να κάνει κάθε φορά. Ο προσφεύγων και ο έδιναν στον μικροποσά για τα έξοδα του αλλά και τα απαραίτητα ποσά για το στήσιμο της επιχείρησης, δηλαδή για ενοίκια, εγγυήσεις και άλλα έξοδα καθώς και το ποσό που κατατέθηκε σε νέο λογαριασμό στην Τράπεζα για την έκδοση μπλόκ επιταγών.

Επειδή, από τα παραπάνω δεν προκύπτει καμία αμφιβολία για την ανάμειξη των τριών,, **προσφεύγοντος** και στην σύλληψη της ιδέας περί έναρξης εικονικής επιχείρησης σε όνομα τυχαίου (στην προκειμένη περίπτωση του) με σκοπό την απόκτηση νομότυπα θεωρημένων φορολογικών στοιχείων και κατόπιν την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τρίτους λήπτες. Από τις Υ.Δ. των και προκύπτει με βεβαιότητα ότι ο δεν είχε καμία ανάμειξη στην έκδοση των εικονικών φ/σ τα οποία και τις δύο φορές έλαβαν αμέσως μετά την θεώρησή τους ο προσφεύγων και ο (και παρέδωσαν στον σύμφωνα με τον), πράγμα που αποδεικνύει και το πόρισμα του γραφολόγου ο οποίος με βεβαιότητα αποφαινεται ότι τουλάχιστον πέντε (5) φ/σ εκδόθηκαν από τον του οποίου ο γραφικός χαρακτήρας ταυτίζεται απόλυτα με αυτόν των εκδοθέντων φ/σ, γεγονός που αποδεικνύει δίχως καμία αμφιβολία ότι τα στελέχη των θεωρηθέντων φ/σ του τα κατείχε ο και αποδεικνύεται η ορθότητα των λεγομένων του ... σύμφωνα με τον οποίο τα φ/σ έφτασαν μέσω του προσφεύγοντος και του στον

Επειδή, η κατατεθείσα από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ. πρωτ.-/.....-2012 υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 καθώς και των λοιπών εμπλεκομένων στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, όπως και οι δοθείσες ενώπιον αυτών (οργάνων) ένορκες καταθέσεις, επίσης, του προσφεύγοντα, αλλά και του υπολοίπων έχουν ενσωματωθεί, κατά περιεχόμενο στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, και αποτελούν νόμιμο αποδεικτικό μέσο και προϊόν ελευθέρας βουλήσεως αυτών ενώπιον των ελεγκτικών οργάνων και όχι προϊόν εξαναγκασμού ή πιέσεως (ΔΕΦ ΑΘ 5292/2013).

Επειδή, προκύπτει ότι ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και οι σχετικοί για την πάταξη της φοροδιαφυγής νόμοι **αποβλέπουν στον πραγματικό επιτηδευματία**, δηλαδή στο πρόσωπο εκείνο, το οποίο πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση ή εκδίδει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία και όχι εις αυτό (πρόσωπο), το οποίο φέρεται εικονικώς ότι την ασκεί ή επ' ονόματι του οποίου εκδίδονται τα σχετικά παραστατικά στοιχεία (βλ. ΣτΕ 3705-7, 3738/1983). Ως εκ τούτου, **αυτός (δηλαδή ο πράγματι ασκών την επιχείρηση επιτηδευματίας) θεωρείται ως υποκείμενο των, κατά νόμο, φορολογικών υποχρεώσεων της επιχειρήσεως** και, κατά συνέπεια, η φορολογική

αρχή εις βάρος αυτού καταλογίζει τους αναλογούντες φόρους από την άσκηση της επιχειρήσεως, καθώς και τις προβλεπόμενες για παράβαση των εν λόγω υποχρεώσεων κυρώσεις (πρβλ. ΣΤΕ 5008/1995, 400/2002, 1800/2006, 963, 1506, 3939/2012, 424/2013).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί άμεσης συνέργειας του προσφεύγοντος στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων της επαγγελματικά ανύπαρκτης επιχ/σης «.....» - Α.Φ.Μ., δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από/2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων στον προσφεύγοντα ως άμεσου συνεργού στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» – Α.Φ.Μ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
	146.352,00 X 40% = 58.540,80 €

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005
	81.210,00 X 40% = 32.484,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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