



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 613/02-03-2017

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 17 παράγραφος 1 του Ν.4389/2016 (ΦΕΚ94Α/2016).

γ. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

δ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/14) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/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 με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).

ια. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ... οποί... ήταν επιτηδευματίας με κύρια δραστηριότητα τις Εργασίες Χειριστή Μηχανημάτων Κατασκευών (Χωματοουργικών, Οδοποιητικών κ.λπ.), κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009).

β. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009).

γ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2009.

δ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικός Προσδιορισμός Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2009.

4. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος τ... προσφεύγο.....

5. Την από .../.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθ. πρωτ. Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... πρόστιμο Κ.Β.Σ. 2.120,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και, συγκεκριμένα, το Τιμολόγιο Πώλησης αγαθών (ΤΠ) Νο...../...-...-2009, καθαρής αξίας 5.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 1.007,00 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, με κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό Εμπόριο Ορυκτέλαιων και Λιπαντικών, έδρα στ... ..

Το εν λόγω ΤΠ αφορούσε στην προμήθεια, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., ανταλλακτικών για το εκσκαφτικό μηχανήμα τ... .

Τα ως άνω συνιστούν παράβαση, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2009

που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. 5.300,00 € x 40% = 2.120,00 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) εδράζεται στις διαπιστώσεις, στο πόρισμα και στη διαπιστωθείσα παράβαση του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009 τ... προσφεύγο.....

2.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), επιβλήθηκε σε βάρος

τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 1.348,62 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.618,34 €, δηλαδή συνολικός φόρος 2.966,96 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε λογιστική διαφορά 5.300,00 € που αφορούσε στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εικονικού φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, που αναφέρθηκε στο με αριθμό 1 στοιχείο.

Εξαιτίας της ανωτέρω παράβασης, τα βιβλία και στοιχεία τ... προσφεύγο....., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009) τ... προσφεύγο..... .

3.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 1.581,03 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.897,23 €, δηλαδή συνολικός φόρος 3.478,26 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. αξίας 1.007,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εικονικού φορολογικού στοιχείου που αναφέρθηκε στο με αριθμό 1 στοιχείο.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009 τ... προσφεύγο..... .

4.

Με τον με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 3.021,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. αξίας 1.007,00 €, προερχόμενο από τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του εικονικού φορολογικού στοιχείου που αναφέρθηκε στο με αριθμό 1 στοιχείο,

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2009

που επισύρει την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2009, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) 1.007,00 € x 3 = 3.021,00 €.

Ο δε προσβαλλόμενος με αριθμό/...-...-2016 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009 τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

... προσφεύγ..... αντικρούει την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αναφορικά με το επίδικο ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο, επικαλούμεν... ότι δεν ήταν δυνατό να γνωρίζε, κατά τον χρόνο που έλαβε χώρα η συναλλαγή, την εικονικότητα του εν λόγω προσώπου – εκδότη.

2.

... προσφεύγ..... ισχυρίζεται ότι η επίμαχη συναλλαγή πραγματοποιήθηκε, ότι, δηλαδή, προμηθεύτηκε τα ανταλλακτικά που χρειαζόταν για το εκσκαφτικό μηχανήμα τ..., τα οποία παρέλαβε από την έδρα της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης.

3.

... προσφεύγ..... συμπεριφέρθηκε και ενήργησε ως καλής πίστεως αποδέκτ... – λήπτ... του επίδικου φορολογικού στοιχείου που αφορούσε στην προμήθεια ανταλλακτικών για την εύρυθμη λειτουργία του εκσκαφτικού μηχανήματός τ.... .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)** ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»,

με τις διατάξεις δε του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), ορίζεται ότι

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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.»

και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), ορίζεται ότι

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι

«**5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της** ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 2009), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας **εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (**ΣτΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003**).

Επειδή, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣτΕ 2074/1982**).

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο....., περί εικονικότητας του επίδικου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, από τις ενότητες των διαπιστώσεων και του πορίσματος ελέγχου των από .../.../2016 οικείων Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α (Ν.2859/2000) και Ελέγχου Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι **το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.**

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (**Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*, πλην, όμως, ... προσφεύγο..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ... .

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από τις από .../.../2016 οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α (Ν.2859/2000) και Ελέγχου Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για

τ...ν προσφεύγο....., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα, σε βάρος τ..., παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του επίδικου εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός έλεγχος σε αυτ...ν διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από .../.../2016 οικείες προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα – παράβαση που περιγράφεται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις προαναφερθείσες οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενα ποσά κύριων και πρόσθετων φόρων και προστίμων με βάση την παρούσα
Απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2010 [διαχειριστική περίοδος 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009)]

A.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	1.348,62 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας:</u>	<u>1.618,34 €</u>
Σύνολο φόρου για καταβολή:	<u>2.966,96 €</u>

B.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος φόρος:	1.581,03 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας:</u>	<u>1.897,23 €</u>
Σύνολο φόρου για καταβολή:	<u>3.478,26 €</u>

Γ.

Ο με αριθμό/...-...-2016 Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή, $1.007,00 \text{ €} \times 3 = \underline{3.021,00 \text{ €}}$.

Δ.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015,

δηλαδή $5.300,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{2.120,00 \text{ €}}$.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.