



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 13/02/2017

Αριθμ. Αποφ.: 512

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/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 Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/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.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 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.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «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 (ΦΕΚ 2562 Β/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/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση: κατά της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό πρωτ., Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
5. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92, της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φ.Π.Α., σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τη χρήση, συντάχθηκαν, μεταξύ των άλλων, η

από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο του με το οποίο απεστάλη στη **Δ.Ο.Υ.** η από - με αρ. υπόθ., έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της, μαζί με την ταυτάριθμή πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα έλαβε από τον, με Α.Φ.Μ., εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, χωρίς να καταστεί δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής του αξίας συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 13.000,00.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων είχε περαιώσει τη χρήση με βάση τις διατάξεις του Ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση) και εξόφλησε τις σχετικές οφειλές πριν από το έτος

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), της **Δ.Ο.Υ.**, ήταν η έκδοση της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου

Με τη με αριθμό, Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ΕΥΡΩ 2.600,00. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στο φορολογικό έτος στην πιο κάτω παράβαση:

Αποδέχθηκε - έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας (απροσδιόριστη εικονική αξία), έκδοσης από τον, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα των:

-με αρ., καθ. αξίας 6.500,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.235,00 €

-με αρ., καθαρής αξίας 6.500,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 1.235,00 €,

συνολικής καθαρής αξίας 13.000,00 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης διότι ήταν ανατιολόγητο και αόριστο το προσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (δεν αναφερόταν σε αυτό ότι ο έλεγχος στηρίχθηκε μεταξύ των άλλων στην υπ. αριθμ. έκθεση του) και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

2. Δεν κοινοποιήθηκε η εντολή ελέγχου.
3. Οι υπό εξέταση συναλλαγές ήταν αληθείς, υπαρκτές και νόμιμες και ουδεμία εικονικότητα εμφιλοχώρησε - δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των τιμολογίων.
4. Υπήρχε καλή πίστη στη λήψη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων.
5. Η ελεγχόμενη χρήση είχε περαιωθεί με το Ν.3259/2004 (αυτοέλεγχος), ενώ είχε ήδη εκδοθεί εντολή ελέγχου στον από το, συνεπώς δεν υπάρχουν νέα στοιχεία και δεν μπορούσε να γίνει επανέλεγχος.
6. Παραβιάζεται η αρχή της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης και κατά συνέπεια η αρχή της ισότητας διότι το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 (με τις οποίες καταργείται το άρθρο 55 του Ν.4174), αλλά οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, που είναι δυσμενέστερες.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 4 του Ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στις επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα, μεταξύ των άλλων, το με αρ. «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 & 62 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ΚΑΙ ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31/12/2013» (το οποίο έχει θέση και κλήσης προς ακρόαση), η με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ

ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», ο με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» και ο με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.».

Επειδή, το με αρ. «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 28 & 62 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ΚΑΙ ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31/12/2013» (το οποίο έχει θέση και κλήσης προς ακρόαση), η με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», ο με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» και ο με αρ. «ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.» που επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα, χαρακτηρίζονται από ακρίβεια και σαφήνεια, διότι αναφέρονται σε αυτά όχι μόνο οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου που οδηγούν σε διαφοροποίηση του φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα, σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει (λήψη συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων - στοιχείο που αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής), αλλά και τη φορολογική οφειλή που προκύπτει με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων, λαμβάνοντας γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου όπως αυτά σαφώς αναγράφονται στο προαναφερόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων, με την με αρ. πρωτοκόλλου αίτησή του προς τη **Δ.Ο.Υ.** ζήτησε και έλαβε αντίγραφα συγκεκριμένων εγγράφων του φακέλου, προκειμένου να συντάξει το υπόμνημά του και στη συνέχεια με το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου υπόμνημα του απάντησε στην κλήση προς ακρόαση της **Δ.Ο.Υ.**

Επειδή, το γεγονός ότι στο προαναφερόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν αναφερόταν η υπ. αριθμ. Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του, η οποία θεωρήθηκε από τον έλεγχο της **Δ.Ο.Υ.** ως δελτίο πληροφοριών δεν αποτελεί ουσιώδη παράλειψη διότι ο προσφεύγων ήταν γνώστης του ελέγχου που του έγινε από το βάσει των υπ. αριθμ. και εντολών ελέγχου (Αρ. Υ.Σ.Ε.) και είχε αντικρούσει τα πορίσματα που αναφέρονται στο με αριθμό Υ.Σ.Ε, με το υπ. αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα του προς το Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την εν λόγω παράλειψη κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος.

Επειδή τυχόν έλλειψη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς ο προσφεύγων έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου κατά

το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως κοινοποίησης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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, 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, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

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».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.** όσο και η υπ. αριθμ. Υποθ. Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του, που συντάχθηκε με ελεγχόμενη την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε οικονομικό όφελος από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων διότι με αυτό τον τρόπο αφενός διόγκωνε τις δαπάνες του άρα μείωνε τα φορολογητέα κέρδη και αφετέρου αύξανε τον Φ.Π.Α. εισροών και κατά συνέπεια μείωνε το ποσό του Φ.Π.Α. που έπρεπε να καταβάλλει, συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν τελούσε σε καλή πίστη λαμβάνοντας τα υπό έλεγχο εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 «**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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην 66) § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις

περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 17, παρ. 2, του Ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων»**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επίσης, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού

έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Επειδή, ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** έλαβε γνώση ότι ο προσφεύγων είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία, στη χρήση, με αρ. πρωτ. έγγραφο του με το οποίο απεστάλη στη **Δ.Ο.Υ.** η από - με αρ. υπόθ. έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της, μαζί με την ταυτάριθμη πληροφοριακή έκθεση Φ.Π.Α., σε ημερομηνία μεταγενέστερη της αυτοπεραίωσης που διενήργησε ο προσφεύγων για τη χρήση, ορθώς προχώρησε σε επανέλεγχο της χρήσης με την έκδοση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου.

Επειδή, ορθώς το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη, υπολογίστηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, διότι, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015: «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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.:** και την επικύρωση της υπ' αριθ., Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό, Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Κ.Β.Σ. / (13.000,00 X 20%)	2.600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.600,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.