



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός Απόφασης: 445/06-02-2017

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 Δ6Α118225ΕΞ2013/24-07-2013 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.Α118063ΕΞ2016/05-08-2016 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.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Π.Δ.186/1992 – Κ.Β.Σ.) για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008).

β. Με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

γ. Με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008).

δ. Με αριθμό/...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2008.

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

5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

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 αριθμό πρωτοκόλλου 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 Οριστική 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 2008, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... συνολικό πρόστιμο 106.213,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, συνεργός και συναυτουργός στην έκδοση, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο

α) δεκαεπτά (17) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων [Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΔΑ-ΤΠ) και Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΤΠ)], ως προς το πρόσωπο του εκδότη και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 164.410,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 31.237,90 € και

β) έξι (6) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 60.020,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% 11.403,80 €,

έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.:, με κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό Εμπόριο Ορυκτέλαιων και Λιπαντικών, έδρα στ... και φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα στη Δ.Ο.Υ.,

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 2008

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

(i) Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση α) του Ν.4337/2015 (έκδοση δεκαεπτά (17) πλαστών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 164.410,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%):

$$164.410,00 \text{ €} \times 50\% = 82.205,00 \text{ €}.$$

(ii) Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 (έκδοση έξι (6) φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 60.020,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%):

$$60.020,00 \text{ €} \times 40\% = 24.008,00 \text{ €}.$$

Δηλαδή, συνολικό πρόστιμο $82.205,00 \text{ €} + 24.008,00 \text{ €} = 106.213,00 \text{ €}$.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων εδράζεται στις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 τ... προσφεύγο.....

2.

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 2008, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 46.053,04 € και πρόσθετος φόρος 55.263,65 €, δηλαδή συνολικός φόρος 101.316,69 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, συνεργός και συναυτουργός στην έκδοση, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, των φορολογικών στοιχείων που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εδράζεται στις διαπιστώσεις και το 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 2008 τ... προσφεύγο..... .

3.

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 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 24.839,76 € και πρόσθετος φόρος 29.807,72 €, δηλαδή συνολικός φόρος 54.647,48 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, συνεργός και συναυτουργός στην έκδοση, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, των φορολογικών στοιχείων που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) τ... προσφεύγο..... .

4.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε σε βάρος τ... προσφεύγο..... συνολικό ειδικό πρόστιμο 127.925,10 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτ...ν, διαπιστώθηκε ότι ενήργησε ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, συνεργός και συναυτουργός στην έκδοση, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, των φορολογικών στοιχείων που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο,

που επισύρει την κύρωση – ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο)

(31.237,90 € + 11.403,80 €) x 3 = 42.641,70 € x 3 = 127.925,10 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008 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 άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. βασίζονται σε ένα σαθρό αιτιολογικό υπόβαθρο που ουδεμία σχέση έχει με την πραγματικότητα. Οι επίδικες συναλλαγές δεν έλαβαν ποτέ χώρα από τ...ν προσφεύγο..... και οι κατηγορίες σε βάρος τ..., περί υποκρυπτόμενης συναυτουργίας στην έκδοση εικονικών και πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, ελλείπουν αποδεικτικών στοιχείων και νομικής και πραγματικής υπόστασης.

2.

Η εμπλοκή τ... προσφεύγο..... στην επίδικη υπόθεση βασίζεται σε μία (1) μόνον ένορκη εξέταση μάρτυρα που ήταν ένας από τους λήπτες – επιτηδευματίες των ένδικων φορολογικών στοιχείων.

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 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Αναφορικά με τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... **απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αναληθείς, ανυπόστατοι 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 3 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί, στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.»,

με τις διατάξεις δε του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

*«4. **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.***

και με τις διατάξεις του **άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής **φέρει τόσο 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.», τέλος, με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται, επίσης, ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **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, με τον **Ν.2523/1997** καθιερώθηκε ένα **αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων**, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. **Το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων στοχεύει**, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και πολιτών, οι οποίοι μπορούν, πλέον, να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται, για όμοιες περιπτώσεις, πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

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, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παράγραφος 3 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015)** ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του **Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** και του **Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012)** που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του **Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Επειδή, με τις Αποφάσεις του ΣτΕ 4347/2001 (τμήμα Β΄, επταμελές) και 2446/2000 (τμήμα Β΄, πενταμελές) κρίθηκε ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδευματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 παράγραφος 3 του Ν.3220/2004 (ΦΕΚ15Α/2004) ορίζεται ότι

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρεται 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, 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 (επαρκής αιτιολογία) 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 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης

τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (**ΣτΕ 2056/1994**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο **άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας**, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣτΕ 478/1998**).

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις από .../.../2016 οικείες **Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο..... ως υποκρυπτόμενο, συνεργό και συναυτουργό στην έκδοση των επίδικων φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2008, με φερόμενη εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του**» με **Α.Φ.Μ.:**, αποδεικνύεται ότι **... προσφεύγ..... δεν τελούσε σε καλή πίστη, κατά τον χρόνο που έλαβε χώρα η έκδοση των επίδικων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών αδικημάτων και παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε.**

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, **... προσφεύγ..... δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών τ...**

Επειδή, αναφορικά με τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από τις από .../.../2016 οικείες **Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τ...ν προσφεύγο....., συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τις διαπιστωθείσες, σε βάρος τ..., παραβάσεις **της ενέρειας ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο, της συνέργειας και της συναυτουργίας στην έκδοση των επίδικων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.****

Επειδή, αναφορικά με 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. για τ...ν προσφεύγο.....**, στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστатωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα – παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις από .../.../2016 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 προστίμων και φόρων με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)]

A.

Η με αριθμό/...-...-2016 Οριστική 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 περιπτώσεις α) και β) του Ν.4337/2015,

δηλαδή

164.410,00 € x 50% =	82.205,00 € και
60.020,00 € x 40% =	<u>24.008,00 €</u>
Σύνολο	<u>106.213,00 €</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	:	46.053,04 €
<u>Πρόσθετος φόρος</u>	:	<u>55.263,65 €</u>
Σύνολο φόρου για καταβολή	:	<u>101.316,69 €</u>

Γ.

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

Κύριος φόρος	:	24.839,76 €
<u>Πρόσθετος φόρος</u>	:	<u>29.807,72 €</u>
Σύνολο φόρου για καταβολή	:	<u>54.647,48 €</u>

Δ.

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

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή

42.641,70 € x 3 = 127.925,10 €

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.