



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-01-2017

Αριθμός απόφασης:314

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : 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 (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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 Β165/19-1-2015) «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.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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-1-2014).

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

1. 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αρ.-/.....-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της υπ' αρ.-/.....2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και κατά της υπ' αρ.-/.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-/.....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, την υπ' αρ.-/.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, καθώς και την υπ' αρ.-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό-/.....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.385,60€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε τέσσερις περιπτώσεις, των διατάξεων του άρθρου 2§1, του άρθρου 11, του άρθρου 12§1, 6, 9, 10, 11, 14 και του άρθρου 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ)..

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση, με την καταχώρηση στην Αίτηση - Αναλυτική Δήλωση ΦΠΑ, τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (υπ' αρ. και/24-12-2009 και,/26-12-2009 Δ.Α.-ΤΙΜ. για την αγορά αγαθών), συνολικής αξίας 43.856,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, με Α.Φ.Μ.

- Με την υπ' αρ.-/.....-**2016** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) **του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **14.472,48€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009– 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του, με Α.Φ.Μ., με την καταχώρηση των οποίων στην Αίτηση - Αναλυτική Δήλωση ΦΠΑ ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής.
- Με την υπ' αρ.-/.....-**2016** προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 4.824,16€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.788,99€, ήτοι συνολικό ποσό **10.613,15€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), καθώς και των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του, εξέδωσε την υπ' αρ.-/.....-**2016 εντολή μερικού ελέγχου**, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν τα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου, με το υπ' αρ. πρωτ.-/.....-2014 διαβιβαστικό έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.» με Α.Φ.Μ. Από την εν λόγω έκθεση προέκυπτε ότι ο ήταν εκδότης πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων, με λήπτες κυρίως αγρότες ειδικού καθεστώτος, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων.

Κατόπιν τούτου, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα, από τον οποίο προέκυψαν τα εξής: Ο προσφεύγων υπέβαλλε την υπ' αριθμ./04-5-2010 αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α

ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του ν.2859/2000 μέσω του Αγροτικού Συνεταιρισμού – Α.Φ.Μ.:..... στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αιτούμενος επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. 12.807,43€ ευρώ συνολικά. Από την αναλυτική κατάσταση παραστατικών διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω είναι λήπτης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση «.....» του με Α.Φ.Μ.:....., και ειδικότερα των υπ' αρ. ., .../24-12-2009 και ...,/26-12-2009 Δ.Α.-ΤΙΜ. για την αγορά αγαθών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες, δια της παρούσης, πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. & Κ.Β.Σ., η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., καθώς και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. **Η Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών.** Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίχθηκε καθ' ολοκληρίαν στα στοιχεία που προέκυψαν από την δραστηριότητα του εκδότη, χωρίς να διενεργήσει ουσιαστικό αυτοτελή έλεγχο. Μεταφέρεται ανεπίτρεπτα το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών.
2. **Παράβαση ουσιαστών διατάξεων-Αυτοτελής παράβαση η λήψη έκαστου εικονικού.** Η λήψη κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο (του άρθρου 33 παρ.4) για κάθε μεμονωμένο φορολογικό στοιχείο και όχι ένα ενιαίο, όπως εν προκειμένω.
3. **Παράβαση ουσιαστού τύπου της διαδικασίας.** Ουδέποτε έλαβε γνώση της υπ' αριθμ./.....-2015 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ ούτε της με αριθμ.πρωτ./.....2014 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Ιονίων Νήσων. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
4. **Τυπικές ελλείψεις των προσβαλλόμενων πράξεων και των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου.**
5. **Καλή πίστη του προσφεύγοντος ως λήπτη των επίμαχων τιμολογίων.** Τελούσε σε καλή πίστη μη έχοντας τη δυνατότητα να γνωρίζει και να ελέγξει στοιχεία της φορολογικής συμπεριφοράς του αντισυμβαλλόμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

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, 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υπάρχει παράλειψη ουσιώδους τύπου στην περίπτωση, που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται. 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 ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, τόσο η από-2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σε βάρος του έκδοτη που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Ιονίων Νήσων, όσο και η από-2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

Η επιχείρηση «.», εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων:

- ✓ δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα Οικ. Έτη 2010, 2011, 2012, 2013 κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 61 & 62 του Ν. 2238/1994.
- ✓ Δεν έχει υποβάλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α των ετών 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α 1ου και 3ου τριμήνου έτους 2010, τις περιοδικές δηλώσεις 1ου, 2ου, 3ου, 4ου τριμήνου για τα έτη 2011, 2012, 2013.
- ✓ Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση παρακρατούμενων φόρων, απόδοσης ΕΛΓΑ και δεν πληρώθηκε κανένα ποσό για οποιαδήποτε αιτία στο δημόσιο.
- ✓ Δεν διέθετε καμία υλικοτεχνική υποδομή για την άσκηση της δραστηριότητάς της. Από το ηλεκτρονικό σύστημά taxis του Υπουργείου Οικονομικών και από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι κατά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών δηλώθηκε ως έδρα ένα μισθωμένο ακίνητο στην περιοχή ιδιοκτησίας της με ΑΦΜ Από την αυτοψία που έγινε διαπιστώθηκε ότι το κτίριο είναι περίπου 80τμ επικοινωνεί με τον κεντρικό δρόμο με ένα μονοπάτι που είναι αδύνατο να προσεγγίσει φορτηγό αυτοκίνητο. Επιπλέον, δεν υπάρχουν αποθηκευτικοί χώροι για τις ποσότητες των εμπορευμάτων, που απεικονίζονται στα στοιχεία αγοράς της προσφεύγουσας επιχείρησης.
- ✓ Στις καταθέσεις τους, κανείς από τους εμπλεκόμενους, δε δέχεται ότι άσκησε τη δραστηριότητα της εκδότριας επιχείρησης και κανείς δεν έχει πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που απεικονίζονται στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί. Συγκεκριμένα, ο επιχειρηματίας του κατέθεσε ότι ποτέ δεν άσκησε ο ίδιος την δραστηριότητα και όλα τα φορολογικά στοιχεία τα παρέδωσε στον ο οποίος και θα ασκούσε τη δραστηριότητα. Ο κατέθεσε ότι ο ίδιος ήταν οδηγός στο επιβατικό αυτοκίνητο που χρησιμοποιούσε ο προκειμένου να κάνει αγορές αγροτικών και κτηνοτροφικών προϊόντων.
- ✓ Ο λογιστής κατέθεσε ότι τα φορολογικά στοιχεία, μετά τη θεώρησή τους, παραδόθηκαν στον και αυτός ήταν που κατά διαστήματα του προσκόμιζε φορολογικά στοιχεία για να καταχωρηθούν στα φορολογικά βιβλία.

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση δε διαθέτει μεταφορικά μέσα για τη μεταφορά των αγορών της και διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος Δελτίων Αποστολής και Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, και σε όσα αναφέρεται μεταφορικό μέσο πρόκειται είτε για Ε.Ι.Χ. είτε για φορτηγά δημοσίας ή ιδιωτικής χρήσης που το ωφέλιμο φορτίο τους είναι πολύ μικρότερο από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά παραστατικά που έχουν εκδοθεί.

Επειδή, στα υπ' αριθμ.../24-12-2009,/24-12-2009, ../26-12-2009 και ../26-12-2009 Τιμ.-ΔΑ που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση του σε μέρες εορτών ή και αργιών δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο. Επιπλέον οι ποσότητες που αναγράφονται στα ανωτέρω στοιχεία είναι αντίστοιχα 51.200 κιλά τριφύλλι, 68.150 κιλά καλαμπόκι, 72.150 κιλά καλαμπόκι και 69.800 κιλά καλαμπόκι, οι οποίες είναι πολύ μεγαλύτερες από τις ποσότητες που μπορεί να μεταφέρει ένα μεταφορικό μέσο.

Επειδή, Δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών όπως π.χ. ζυγολόγια.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε κανένα αντίγραφο κίνησης των λογαριασμών του προσφεύγοντα στην τράπεζα για την απόδειξη των ανωτέρω συναλλαγών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι ο προσφεύγων προέβη σε αποδοχή – λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Αντιθέτως, η έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ είναι πλήρως αιτιολογημένη, στηριζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από το ΣΔΟΕ Ιονίων Νήσων αλλά και στον προσφεύγοντα, και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη των εικονικών συναλλαγών.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997 "Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: α).....β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών,

καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 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)....., β)....., ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.”

Επειδή, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ διαπράχθηκαν κατά τη χρήση 2009 και η προσβαλλόμενη με αριθμ...../.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, εκδόθηκε την-2016, ήτοι μετά την κατάθεση του Ν 4337/2015, ορθώς εφαρμόστηκε η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του νόμου αυτού και επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων υπ’αριθμ...../24-12-2009 ΤΔΑ αξίας 10.240,00€, υπ’αριθμ..../24-12-2009 ΤΔΑ αξίας 10.904,00€, υπ’αριθμ..../26-12-2009 ΤΔΑ αξίας 11.544,00€ και υπ’αριθμ..../26-12-2009 ΤΔΑ αξίας 11.168,00€ δη συνολικού ποσού 43.856,00€ ($43.856,00\text{€} \times 10\% = 4.385,60\text{€}$). Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιαστών διατάξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρο 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου». Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα διάταξη, δεν προκύπτει υποχρέωση του ελεγκτή επίδοσης της εντολής ελέγχου, παρά μόνο επίδειξής της.

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ..

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει σχετική αίτηση του προσφεύγοντα περί χορηγήσεως σε αυτόν αντιγράφου της με αριθμ.πρωτ./.....2014 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Ιονίων Νήσων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη επίδοσης της εντολής ελέγχου και της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Ιονίων Νήσων καθώς και περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 37 του Ν 4174/2013 “ *Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες*”.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις φέρουν όλες τις αναλυτικά ως άνω αναφερόμενες πληροφορίες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί τυπικών ελλείψεων των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-/.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση
Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (υπ' αριθμ...../2015 πράξη)	4.385,60€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97 (υπ' αριθμ...../2016 πράξη)	14.472,48€
ΦΠΑ (υπ' αριθμ...../2016 πράξη)	10.613,15€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής 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.