



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη

Αριθ. Πρωτ.:.....

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
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§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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

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

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

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικο, η οποία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου (β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 6 παρ. 1 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5.Τις από 26/9/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών και ημερομηνία διακοπής Κύρια δραστηριότητα της ελεγχόμενης, ήταν οι κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη, και δευτερεύουσες δραστηριότητες η κατασκευή δρόμων και αυτοκινητοδρόμων, καθώς και η κατασκευή γεφυρών και σηραγγών. Η ελεγχόμενη, για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τηρούσε βιβλία β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μηχανογραφικά.

Η επιχείρηση περαίωσε τα οικ. έτη 2004-2007 με τον ν. 3259/2004, όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το αρ. 28 του ν. 3697/2008, αποδεχόμενη με το υπ' αριθμ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης. Επίσης, αποδέχθηκε το υπ' αριθμ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008-2010.

Με την αριθμ. πρωτ. εντολή ελέγχου του και με την με α.α. εντολή του Προϊστάμενου της, πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και εφαρμογής των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν μέχρι σήμερα.

Από την αναλυτική κατάσταση παραστατικών διαπιστώθηκε ότι ο ανωτέρω ελεγχόμενος είναι λήπτης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 69.513,05€, με εκδότη την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:....., τα οποία δεν προσκομίστηκαν, διότι όπως δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, είχαν καταστραφεί λόγω της περαίωσης του ν.3888/2010.

Κρίθηκε λοιπόν ότι τα φορολογικά στοιχεία που ζήτησε και έλαβε ο ελεγχόμενος, στη χρήση και αφορούν επτά (7) Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής συνολικής αξίας 69.513,05 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 13.207,48€ (19%), είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή (ανύπαρκτη).

Πιο αναλυτικά :

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική 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 **6.951,31€** για τη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 11,12,18§2, 9, 19 & 30§4 και 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). **Η παράβαση αφορά στην ζήτηση, λήψη και χρησιμοποίηση** επτά εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, από την επιχείρηση «.....», συνολικής καθαρής αξίας 69.513,05€ πλέον ΦΠΑ 13.207,48€.

➤ Με την αριθμ. **248/2016 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 **39.622,44€ (13.207,48*3=39.622,44€)** για τη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 69.513,05€ πλέον ΦΠΑ 13.207,48€, τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από το φόρο εκροών του.

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 13.207,48€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 15.848,98€, ήτοι συνολικό ποσό **29.056,46€**, για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000.

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, οι οποίες στο σύνολό τους εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας, και σε κάθε περίπτωση ο ίδιος συναλλάχτηκε καλόπιστα με τον εκδότη.
- 2) Στις εκθέσεις ελέγχου, δεν παρατίθενται λεπτομερώς κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, στοιχεία και περιστατικά, που να συγκροτούν νόμιμους λόγους επιβολής του προστίμου. Επιπλέον, στηρίζεται σε αυθαίρετα συμπεράσματα και κρίσεις ελεγκτικών οργάνων, τα οποία ουδόλως αφορούν την επιχείρησή του.
- 3) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης (άρθρο 78 παρ. 1 του Σ) αρχής της βεβαιότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία, βεβαίωση και είσπραξη του φόρου και των σχετικών προστίμων από την αρμόδια φορολογική αρχή θα πρέπει να πραγματοποιείται εντός περιορισμένου χρονικού διαστήματος, για να μη δημιουργείται αίσθημα αβεβαιότητας στους φορολογουμένους σε σχέση με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, διότι παρά την περαίωση την οποία πραγματοποίησε και τους αναλογούντες φόρους που πλήρωσε, καλείται τώρα να πληρώσει επιπλέον εξοντωτικούς φόρους και πρόστιμα, ενώ είναι επιχειρηματικά ανενεργός λόγω συνταξιοδότησης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο: «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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής, θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας »

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή 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, 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.*»

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣΤΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, 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 (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...”.

Επειδή, οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται αναλυτικά στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ της και στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) της, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και είναι εικονικές στο σύνολό τους καθώς:

1. Η επιχείρηση του εκδότη είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη.
2. Η επιχείρηση του εκδότη δεν έχει πραγματοποιήσει καθόλου αγορές εμπορευμάτων.
3. Ο προσφεύγων – λήπτης, δήλωσε στο έγγραφο υπόμνημά του πως η ξυλεία μεταφέρθηκε με μεταφορικά μέσα του προμηθευτή, ενώ προκύπτει από την έρευνα πως ο προμηθευτής δεν έχει μεταφορικά μέσα στην κατοχή του.
4. Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων, εκπλήρωσε τις φορολογικές του υποχρεώσεις πλημμελώς. Υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και εισοδήματος ανακριβώς και κάποιες δεν τις υπέβαλλε καθόλου ενώ από τις διασταυρώσεις από στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων που αντλήθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ. (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών άρθρου 20 Π.Δ. 186/92), προκύπτει ότι έχει δηλωθεί και ως πελάτης και ως προμηθευτής από διάφορες επιχειρήσεις. Δεν υπέβαλλε επίσης δηλώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)
5. Σε βάρος της επιχείρησης εκδότη για το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων έχουν καταλογιστεί παραβάσεις για έκδοση εικονικών ή πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από το
6. Η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» δεν προσέφερε κανένα στοιχείο στον έλεγχο για την εξακρίβωση των φερόμενων συναλλαγών.
7. Ο προσφεύγων με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση απέφυγε την καταβολή επιπλέον ΦΠΑ ποσού 13.207,48 και του αναλογούντος φόρου

εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., 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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως εν προκειμένω, δεν ερευνάται η συνδρομή ή όχι στο πρόσωπο του λήπτη καλής πίστης, αντιθέτως, ο λήπτης των επίδικων τιμολογίων έχει το βάρος να αποδείξει την καλή του πίστη κατά τη διενέργεια της συναλλαγής, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα τιμολόγια του αντισυμβαλλομένου του εκδότη (ΣτΕ 505/2012). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το σύνολο των πληρωμών από τις εν λόγω συναλλαγές έγινε με καταθέσεις στην τράπεζα τυγχάνει αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι διατυπωμένα κατά τρόπο σαφή και πλήρη στην αιτιολογική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Η αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. είναι δέσμια, αφού όφειλε να εκδώσει τις σχετικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσει το οφειλόμενο ποσό του φόρου και των προστίμων με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις, όπως έχει αναλυθεί παραπάνω. Κατά συνέπεια και εν τω προκειμένω, η εξατομίκευση της οφειλής δεν έγινε από τα όργανα της φορολογικής αρχής κατά διακριτική ευχέρεια, αλλά αντιθέτως προέβη σ' αυτήν εφαρμόζοντας αντικειμενικά κριτήρια κατά τρόπο δέσμιο

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ

συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων, το οποίο αναλογικά ισχύει και για τον μεταγενέστερο ν. 4337/15. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν. Η δε Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο διοικητικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. ΣτΕ 3130/2014 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 2904/2015), ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας ούτε θίγει ουσιωδώς το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρ. 20 παρ. 1 Σ. και το άρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

► Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του προσφεύγοντα των επτά (7) υπό κρίση ΤΠΥ στη διαχειριστική περίοδο 2005, επιβλήθηκαν σε βάρος του, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.2523/1997 και Ν. 4337/15 πρόστιμα για την ως άνω διαχειριστική περίοδο.

► Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, όπως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου ... πλαφόν πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος». Υπό τα δεδομένα αυτά, οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., ΣΤΕ 2402/2010 επταμ. και απόφ.ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι πρόσθετοι φόροι δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλοι και απρόσφοροι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, του κολασμού του παραβάτη και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων) ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§2 του ν. 2238/94: «2. 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 το αρ. 9§5 της ΠΟΛ 1130/2008 ορίζεται ότι: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος), **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου και επανελέγχου (ΦΠΑ- Φόρος Εισοδήματος) της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, Φόρου Εισοδήματος και προστίμων ΚΒΣ και ειδικού προστίμου του αρ. 6§1 του ν. 2523/97, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα «.....» με **Α.Φ.Μ.** και την κύρωση των παρακάτω πράξεων: **α)**

της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου (β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 6 παρ. 1 Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο

Συνολικό ποσό καταλογισμού **75.630,21€** ως ακολούθως:

Α. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό: 6.951,31€ για τη χρήση

Β. Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου αρ. 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 με αριθμό: 39.622,44€ για τη χρήση

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/.....: 29.056,46€ για τη χρήση

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος με αριθμό/.....: 0,00 για τη χρήση

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.