ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : 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 09/01/2017
Αριθμ. Αποφ.: 38

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 της εταιρίας με την επωνυμία .....**,** με **Α.Φ.Μ.: .....** και με διεύθυνση: **.....,** κατά της υπ' αριθ. **.....**, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....,** της υπ' αριθ. **.....**, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....,** της υπ' αριθ. **.....**, Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό πρωτ. **.....**, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**.
5. Τη με αριθμό πρωτ. **.....**, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**.
6. Τη με αριθμό πρωτ. **.....**, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **.....**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**
7. 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.
8. 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 της εταιρίας

με την επωνυμία .....**,** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. .....**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92, της Φορολογίας Εισοδήματος, του Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και του Ν.2523/1997 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. ..... σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις ....., ... και ....., συντάχθηκαν η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) και η από ..... Έκθεση Ελέγχου Άρθρου 6, του Ν.2523/1997.

Αιτία του ελέγχου ήταν η από ..... πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της **Δ.Ο.Υ .....** για την επιχείρηση **.....**, η οποία διαβιβάσθηκε στην **Δ.Ο.Υ. .....** με το με αριθ. πρωτ. **.....** έγγραφο της Δ.Ο.Υ ..... Από τις διαπιστώσεις του παραπάνω ελέγχου προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης ..... τα οποία κρίθηκαν πλαστά με σοβαρές υπόνοιες εικονικότητας. Συγκεκριμένα η ..... έλαβε από την .....: στη χρήση .... Τ.Δ.Α συνολικής καθαρής αξίας 4.671,50€ πλέον Φ.Π.Α. 1.074,44 και στη χρήση .... Τ.Δ.Α συνολικής καθαρής αξίας 8.868.54€. πλέον Φ.Π.Α. 2.039,75 τα οποία χαρακτηρίζονται ως πλαστά με σοβαρές υπόνοιες εικονικότητας.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση των υπ' αριθ. ....., ... και ..... Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων ....., ... και ....., αντίστοιχα.

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου , του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΕΥΡΩ 2.935,75. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στη χρήση ..... στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Μη θεώρηση – τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 4§2, 17, 18 , και 30 §3, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 περ.α΄ του Ν.2523/97, όπως ισχύουν σήμερα με το άρθρο 7 §3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015

Β) Έκδοση ..... φορολογικών στοιχείων με λήπτη την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., τα οποία χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους καθαρής αξίας συνολικά 4.671,50 € πλέον ΦΠΑ 1.074,44€ όπως αναλυτικά αυτά αναφέρονται παρακάτω:

……..

Κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 §1, 18 §9 και 30 §4γ του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 7 §3ζ, 5&6 του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΕΥΡΩ 600,00. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στη χρήση ..... στην πιο κάτω παράβαση:

Μη θεώρηση – τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 4§2, 17, 18 , και 30 §3, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 περ.α΄ του Ν.2523/97, όπως ισχύουν σήμερα με το άρθρο 7 §3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015

Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ΕΥΡΩ 5.034,27. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στη χρήση ..... στις πιο κάτω παραβάσεις:

Α) Μη θεώρηση – τήρηση βιβλίων και στοιχείων Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 4§2, 17, 18 , και 30 §3, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 περ.α΄ του Ν.2523/97, όπως ισχύουν σήμερα με το άρθρο 7 §3 περ. ζ΄ του Ν.4337/2015

Β) Έκδοση ..... φορολογικών στοιχείων με λήπτη την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., τα οποία χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως ΠΛΑΣΤΑ ΚΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους καθαρής αξίας συνολικά 8.868,54€ πλέον ΦΠΑ 2.039,75€ όπως αναλυτικά αυτά αναφέρονται παρακάτω:

……

Κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 §1, 18 §9 και 30 §4γ του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ), που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 7 §3ζ, 5&6 του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **…….** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....** και η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσφεύγουσα δεν έχει εκδώσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.
2. Παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.
3. Παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις.
4. Υπάρχει αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων και της από ..... έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων από τη φορολογική αρχή.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ. .....** από τον έλεγχο <u>των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 (πελατών-προμηθευτών) του Π.Δ 186/92 και τη διασταύρωση τους με τρίτους</u> διαπιστώθηκε μεταξύ των άλλων ότι η προσφεύγουσα

-<u>Δηλώθηκε ως προμηθευτής</u> στη χρήση ..... από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., με πλήθος συναλλαγών ..... και καθαρή αξία συναλλαγών 4.671,50€.

-<u>Δηλώθηκε ως προμηθευτής</u> στη χρήση ..... από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., με πλήθος συναλλαγών ..... και καθαρή αξία συναλλαγών 8.868,54€.

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από **…….** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ .....** για την επιχείρηση **…….**, όπως αυτά μεταφέρονται και στην από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ. .....,** διαπιστώθηκε ότι στις χρήσεις ..... και ....., η επιχείρηση **.....** έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της προσφεύγουσας **…….».**

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι τόσο τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία όσο και οι σχετικές αποδείξεις δεν έχουν εκδοθεί από την προσφεύγουσα και ο γραφικός χαρακτήρας των συντακτών των υπό έλεγχο εγγράφων δεν είναι των εταίρων της προσφεύγουσας, θεωρούμε ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από την προσφεύγουσα.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3……..4……..».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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. 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, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1…….».

Επίσης, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε

περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις ..... το αριθμ. ..... σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ..... έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, το γεγονός της άρνησης εκ μέρους της **Δ.Ο.Υ. .....** να ικανοποιήσει το αίτημα της προσφεύγουσας να της κοινοποιηθεί αντίγραφο της πληροφοριακής έκθεσης της από ..... πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ .....,** διότι θεώρησε ότι δεσμεύεται από το φορολογικό απόρρητο εκ μέρους των οργάνων Φορολογικής Διοίκησης, **σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν.2238/1994 και του άρθρο 17 του Ν.4174/2013,** που περιοριστικά ορίζουν τα πρόσωπα στα οποία δύνανται να δοθούν πληροφορίες και στοιχεία φορολογουμένων που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, δεν επηρεάζει τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης, δεν υπάρχει παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και του Ν.4174/2013 σχετικά με το δικαίωμα της προηγούμενης κλήσης προς ακρόαση.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013: «……**Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί 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 τη 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 στη 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, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο….».

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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ 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 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, η προσφεύγουσα 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 και πλαστότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της **Δ.Ο.Υ. .....**, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και τεκμηριώνει την εικονικότητα και πλαστότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων που η προσφεύγουσα εξέδωσε προς την επιχείρηση **.....,** συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας και πλαστότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **Α.Φ.Μ.: .....** και την επικύρωση της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....,** της

με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....** και της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	**ΕΥΡΩ**
Μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας για επιτηδευματίες της Γ΄ κατηγορίας	**600,00**
Έκδοση πλαστών στοιχείων (4.671,50 Χ 50% = 2.335,75)	**2.335,75**
Σύνολο:	**2.935,75**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	**ΕΥΡΩ**
Μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας για επιτηδευματίες της Γ΄ κατηγορίας	**600,00**
Σύνολο:	**600,00**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου ....., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. .....**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	**ΕΥΡΩ**
Μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση κατώτερης κατηγορίας για επιτηδευματίες της Γ΄ κατηγορίας	**600,00**
Έκδοση πλαστών στοιχείων (**8.868,54Χ50%=4.434,27**)	**4.434,27**
Σύνολο:	**5.034,27**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. 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
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

<u>Σ η μ ε ί ω σ η</u> :
Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).