



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 04.01.2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 14

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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.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' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** τωνκατά των με αριθμ..... πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4.Τις με αριθμ.πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση και των οικείων εκθέσεων ελέγχου .

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τωνη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- **Με την με αριθμ..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004, πρόστιμο ποσού **687,60€** για τη ζήτηση-λήψη ενός (1) **εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου** καθαρής αξίας 1.719,00€ , από την επιχείρησηκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9 ,10,11,14, 15,16, 18 § 2 και 30 § 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ β' του Ν.4337/15, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β, 6, 9 παρ. 1,19 παρ. 1,4 Ν. 2523/97 και του Ν.4174/13.
- **Με την με αριθμ..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, πρόστιμο ποσού **6.858,00€** για τη ζήτηση-λήψη ενός (1) **εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου** καθαρής αξίας 17.145,00€ , από την επιχείρηση....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9 ,10,11,14, 15,16, 18 § 2 και 30 § 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97, και επισύρουν τις

κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ β' του Ν.4337/15, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β, 6, 9 παρ. 1,19 παρ. 1,4 Ν. 2523/97 και του Ν.4174/13.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ....., σε εκτέλεση της υπ'αριθμ..... εντολής μερικού ελέγχου κατόπιν του υπ'αριθμ. πρωτ..... εγγράφου της Δ.Ο.Υ..... Συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με την έκθεση Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ.της επιχείρησηςπου διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ.με το με αρ.πρωτ.έγγραφο, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε στην παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και συγκεκριμένα των παρακάτω φορολογικών στοιχείων :

ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΤΙΜ.	ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2004		1	1.719,00	1.719,00
2005		8	17.145,00	17.145,00

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

- 1) Παραγραφή των επίμαχων χρήσεων.
- 2) Αδυναμία επανελέγχου καθώς υπήρχε η δυνατότητα να διασταυρωθούν οι πωλήσεις μέσω του ΚΕΠΥΟ κατά την περαίωση με το ν.3888/10.
- 3) Τα επιβληθέντα πρόστιμα κατά το χρόνο που εκδόθηκαν στερούνται νομίμου ερείσματος καθώς δεν εφαρμόστηκε το ευμενέστερο καθεστώς του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/13.
- 4) Εάν υφίσταται εικονικότητα πρόκειται για εικονικότητα ως προς το πρόσωπο ή για μερική εικονικότητα απροσδιορίστου αξίας.
- 5) Για την επιβολή των προστίμων απαιτείται η τέλεση με δόλο πράξεων
- 6) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη καθώς εξόφλησε τα τιμολόγια μέσω πιστωτικού ιδρύματος και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόστιμο
- 7) Ελλιπής η αιτιολογία των εκδοθέντων πράξεων
- 8) Οι συναλλαγές ήταν απολύτως πραγματικές
- 9) Η φορολογική αρχή φέρει το αποδεικτικό βάρος της αμφισβήτησης συναλλαγής

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για τις χρήσεις 2004 και 2005, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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 την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης .

Επειδή, η προσφεύγουσα περαίωσε το οικ.έτος 2005 (χρήση 2004) και το οικ.έτος 2006 (χρήση 2005) με το ν.3888/10 αποδεχόμενη το υπ'αριθμ..... σημείωμα περαίωσης, ενώ τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.με το υπ'αριθμ. πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ.την 19/11/2015.

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ..... δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....., εφόσον περιήλθε σε γνώση του εντός του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των χρήσεων 2004 – 2005. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω χρήσεις 2004 και 2005 παραγράφονται την 31/12/2016.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, στο αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ. β) Σε περίπτωση έκδοσης

πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή **λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου**. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66 παρ. 32 του ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτούεφόσον το νέο καθεστώς του αρ. 54 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο.....»

Επειδή δυνάμει της υποπαρ. Δ2 περ. 23 άρθρου 1 του ν.4254/2014 προσετέθη στο αρ. 66 του ν. 4174/2013 παράγραφος 48 σύμφωνα με την οποία: « Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 4,5 και 6 του ν.2523/1997 εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του αρ. 9 παρ. 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται ,σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 περ. α' του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, υπό τον τίτλο Μεταβατικές διατάξεις: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο της διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του αρ. 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π...». Ως έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σύμφωνα με το αρ. 67 ν.4174/2013, ορίζεται η 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Με το ως άνω άρθρο ορίζεται λοιπόν ότι οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις οι οποίες διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο. Η δε ενεργοποίηση των διατάξεων του αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 υπόκειται στη βούληση του υπόχρεου σύμφωνα με τη διαδικασία που προσδιορίζεται

στο νόμο και στις σχετικές εγκύκλιες ΠΟΛ, εφόσον ο ίδιος κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για αυτόν σε σχέση με τις προϊσχύσασες. Τυχόν παράλειψη του υπόχρεου για την υποβολή αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. ΣΤΕ 120/13, 3957/2012, 3955/2011). Και αυτό γιατί αν και κατά κανόνα τα οριζόμενα στο άρ. 55 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. πρόστιμα είναι κατά κανόνα επιεικέστερα των, από τις διατάξεις των άρ. 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 προβλεπομένων αντιστοίχων προστίμων, εντούτοις ενδέχεται ενίοτε τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του άρ. 55 να είναι επαχθέστερα (βλ. σχετικά υπ' αρ. 32/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – ΠΟΛ1086/26.3.2014).

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του μέσω ανέκκλητης δήλωσής του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.4337/15: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή **λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.** Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- 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.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής κι όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή για μερική εικονικότητα απροσδιορίστου αξίας, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ.β' του άρθρου 7 του Ν.4337/15 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο, έκτο, έβδομο, όγδοο και ένατο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου ή φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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, 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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013: 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, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Δ.Ο.Υ.που εδράζεται επί του υπ'αριθμ.πρωτ..... εγγράφου της Δ.Ο.Υ....., βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται δε όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

1. Από την έρευνα της Δ.Ο.Υ....., σε κατασχεμένα παραστατικά, σύμφωνα με την έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυψαν τα εξής συμπεράσματα :

- > Δεν έχουν τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα. Μόνο από τα παραστατικά που κατέχει ο έλεγχος έχουν εντοπιστεί πέντε διαφορετικοί γραφικοί χαρακτήρες, ενώ η επιχείρηση δεν διαθέτει προσωπικό.
- > Σε δύο παραστατικά αναφέρονται ως μέσο μεταφοράς οχήματα που δεν έχουν σχέση με την επιχείρηση και ανήκουν σε άλλα πρόσωπα. Το ένα μάλιστα από αυτά είναι επιβατικό ΙΧ. Στα υπόλοιπα δεν αναφέρεται καθόλου το μέσο μεταφοράς.
- > Όλα ανεξαιρέτως τα παραστατικά εξοφλούνται με μετρητά.
- > Υπάρχει χρονική ανακολουθία στον τρόπο που εκδίδονται. Στην περίοδο Ιούλιος-Οκτώβριος του 2003 χρησιμοποιείται το μπλοκ Σειρά Α' με αρίθμηση 101-150. Από το Δεκέμβριο του 2003 αρχίζει να χρησιμοποιείται το μπλοκ Σειρά Α' με αρίθμηση 51 -100, αλλά και εδώ με χρονική ανακολουθία, αφού για παράδειγμα στις 02/02/2004 εκδίδεται το νούμερο 60 και στις 24/02/2004 το νούμερο 56.
- > Σε ένα από αυτά αναφέρεται το όνομαως το πρόσωπο που εισέπραξε τα χρήματα για την εξόφληση του παραστατικού, ενώ η επιχείρηση δεν απασχολεί προσωπικό.
- > Πολλές από τις επιχειρήσεις στις οποίες φέρεται να πουλά εμπορεύματα έχουν παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από άλλες επιχειρήσεις.
- > Από τη χρήση 2003 και έπειτα εμφανίζονται συναλλαγές με επιχειρήσεις σε μακρινή απόσταση (Αθήνα, Ιωάννινα, Φλώρινα κ.λ.π.).

2. Από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας στάλθηκε στη Δ.Ο.Υπληροφοριακή έκθεση από την οποία έχουν εξαχθεί τα παρακάτω συμπεράσματα για την ελεγχόμενη επιχείρηση :

- δεν λειτουργεί στην έδρα της από το 2003. Στο γεγονός αυτό συνηγορούν πέρα από τις μαρτυρίες των γειτόνων, το γεγονός της αγωγής εξώσεως με αριθμόαπό την ιδιοκτήτρια του καταστήματος και την εκδοθείσα απόφαση του Ειρηνοδικείου με αριθμό

-
υπέβαλλε για τις χρήσεις 2003-2007 μηδενικές φορολογικές δηλώσεις, ενώ για τις χρήσεις 2008-2009 δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
- δεν υπέβαλλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. από τη χρήση 2003 και έπειτα.
- δεν τήρησε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο το βιβλίο εσόδων-εξόδων, τα στελέχη των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και παραστατικά αγορών για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- δεν απασχόλησε προσωπικό σε καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ.έγγραφο του ΙΚΑ ΕΤΕΜ Σταυρούπολης.
- Κατά τη διάρκεια των χρήσεων 2003 έως και 2009 σύμφωνα με τα στοιχεία από τη Γ.Γ.Π.Σ., δεν είχε καθόλου αγορές (ούτε εμπορευμάτων, ούτε πρώτων και βοηθητικών υλών), αφού καμία επιχείρηση δεν τον δήλωσε ως πελάτη, ενώ την προηγούμενη χρήση είχε αγορές αξίας 236.382,39 ευρώ, όπως προκύπτει από τη μοναδική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών που υπέβαλε. Παρόλα αυτά, στην ίδια περίοδο πραγματοποιεί πωλήσεις ύψους 4.610.768,63 ευρώ.
- Ο κ.δεν αρνείται ότι εξέδωσε ο ίδιος τα στοιχεία, αλλά ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, χωρίς όμως να δίνει εξηγήσεις για το πώς μπόρεσε να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις αυτές. Ο ίδιος αποδίδει την μη πρέπουσα φορολογική του συμπεριφορά στο γεγονός ότι ήταν άρρωστος και μπαινόβγαινε στα νοσοκομεία, ισχυρισμός που δεν ευσταθεί, αφού στο έτος 2003 πραγματοποιεί δεκαπλάσιες πωλήσεις (2.008.816,55 ευρώ) και το 2004 εξαπλάσιες πωλήσεις (1.291.592,05 ευρώ) σε σχέση με τις πωλήσεις του 2002 (201.499,90 ευρώ), χωρίς αγορές, χωρίς προσωπικό, χωρίς οχήματα μεταφοράς και ουσιαστικά χωρίς έδρα και αποθηκευτικούς χώρους».

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί υπαρκτού των συναλλαγών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των
.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. **ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-31/12/2004**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 687,60 €

2. **ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΒΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 6.858,00 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).