



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313333267

**ΦΑΞ** : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 29/12/2016

Αριθμός απόφασης:1720

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. 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».

η. 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.».

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

ι. 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** της ατομικής επιχείρησης . .... του ....., **ΑΦΜ** ..... κατά των με αριθμ. α) ..... πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005, β) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), γ) ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και δ) .... οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

4. Τις με αριθμ. α) ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2005, β) ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), γ) ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και δ) ..... οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, 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 από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... .. **του** ....., **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:

Κατόπιν της υπ'αριθ. ....15 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 ύστερα από νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... περί λήψης εικονικού τιμολογίου από την προσφεύγουσα επιχείρηση, βάσει του με αριθμ. πρωτ. ..../27-11-2013 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. .... και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ...., όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε σε διάφορες επιχειρήσεις η εταιρεία «. . .» με ΑΦΜ: ..... είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**. Μεταξύ δε των εταιριών που έχουν λάβει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων . ...., **ο οποίος κατά τη χρήση 2005 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας 6.603,80€**. Από τον έλεγχο ζητήθηκε από τον Κτενά Κων/νο να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του ο οποίος **δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση**.

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2005 τα βιβλία της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματά της εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις άρθρα 30, 32 του ν.2238/94, καθώς έκρινε ότι στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε παραβάσεις που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και συγκεκριμένα τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εικονικών τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές,

αξίας 6.603,80€ και 8.220,00€ (διαπιστώθηκε με προγενέστερο έλεγχο), δηλ. άνω του ορίου των 880,00 € που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθ.30 παρ.7ε' του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.), που είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δεδομένα των εσόδων της καθώς επίσης έλαβε υπόψη της και την παράβαση της μη προσκόμισης στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της .

- **Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο ποσού 2.641,52€ για τη ζήτηση – λήψη και καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων του ένα (1) ΕΙΚΟΝΙΚΟ ως προς την ποσότητα και την αξία του συνόλου των φερόμενων ως συναλλαγών (**ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές**), φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης «. . . .» αξίας 6.603,80€ πλέον ΦΠΑ 1.254,72€, κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1, του άρθρου 6 παράγραφος 1, του άρθρου 11 παράγραφος 1, του άρθρου 12 παράγραφοι 1 & 5, του άρθρου 18 παράγραφοι 1, 2 & 9, του άρθρου 30 παράγραφοι 1, 2, 3 περίπτωση γ ' , 4, 7, 8 & 9 του Π.Δ. 186/1992 - περί Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

- **Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2006 ( διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 - 31/12/2005), κύριος φόρος ποσού 780,95€, πλέον πρόσθετος φόρος 937,14€, ήτοι συνολικό ποσό **1.718,09€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .

- **Με την με αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 φόρος ποσού 1.260,76€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.512,91€, ήτοι συνολικό ποσό **2.773,67€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

- **Με την με αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο ποσού 3.764,16€, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

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

- 1) Οι αγορές είναι πραγματικές διότι την κρινόμενη χρήση 2005, ο προσφεύγων πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις ποσού 22.279,79€, ή όπως προκύπτει από προηγούμενο έλεγχο 23.647,93€.
- 2) Κατά την απογραφή έναρξης είχε εμπορεύματα αξίας 3.900€ και κατά την απογραφή λήξης αξίας 4.900,00€.
- 3) Στη φορολογική δήλωση προκύπτει κόστος πωληθέντων 14.642,70€.
- 4) Η Δ.Ο.Υ. .... απέρριψε διαδοχικά ως εικονικές ως προς τη συναλλαγή και όχι έστω ως προς το πρόσωπο του εκδότη) τις δαπάνες αγορών: από τον «. ....»,καθαράς αξίας 8.220,00 ευρώ από την «. ....», 6.603,80 ευρώ.

- 5) Αναιτιολόγητη και αόριστη η έκθεση ελέγχου
- 6) Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών.
- 7) Δεν φέρει ευθύνη εκ του νόμου για τυχόν εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.
- 8) Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του διοικούμενου

#### **Ως προς τους παραπάνω προβαλλόμενους λόγους 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**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

**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. Σάκουλα 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, στις από ..... εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. .... που εδράζονται επί της από .....έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. .... που αφορά την εκδότρια επιχείρηση «. . . .», βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση «. . . .»

- > δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις ΦΠΑ καθώς και συγκεντρωτικές τιμολογίων για τις χρήσεις 2003- 2005 (οικ.έτη 2004-2006) αν και είχε συναλλαγές μεγάλης αξίας ,όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές τιμολογίων που υπέβαλλαν οι τρίτοι.
- > Με το υπ.αριθ.πρωτ.11927/8-11-2013 απαντητικό έγγραφο του ΙΚΑ γνωστοποιείται ότι η επιχείρηση δεν έχει εγγραφή στα μητρώα εργοδοτών.
- > Ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης όπου διαπιστώθηκε η μη ύπαρξή της . Από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου κ..... . με ΑΦΜ..... (διεύθυνση κατοικίας . ....), διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση λειτούργησε στη συγκεκριμένη διεύθυνση από 1/6/1998 έως 31/12/1999, οπότε και αποχώρησε. Έκτοτε ο ιδιοκτήτης δεν γνωρίζει κάτι για την εν λόγω επιχείρηση.
- > Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων των χρήσεων 2003-2005, προκύπτει μεταξύ άλλων ότι για τη χρήση 2005 δηλώθηκε ως προμηθευτής , δηλαδή εξέδωσε 13 (δεκατρία)τιμολόγια αξίας 92.062,30 ευρώ.
- > Η επιχείρηση **δεν είχε αγορές πρώτων υλών ή συνεργασίες με άλλους επιτηδευματίες** και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να κατασκευάζει ενδύματα.

**Επειδή,** εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα 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, συνιστούν πλήρη απόδειξη, 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**, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί περί υπαρκτού συναλλαγών, γενικής και αόριστης αιτιολογίας και καλής πίστης είναι αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Εν προκειμένω, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της εμπιστοσύνης του διοικούμενου διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣτΕ.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δίκαιης και ίσης αντιμετώπισης του φορολογούμενου είναι αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. .... επί των οποίων 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 του προσφεύγοντος . . .του  
....., ΑΦΜ .....

### ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

#### 1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΠΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005

|                                           |
|-------------------------------------------|
| ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 6.603,80 Χ 40%= 2.641,52 € |
|-------------------------------------------|

#### 2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2005-31/12/2005)

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                |                    | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΔΙΑΦΟΡΑ  |
|--------------------------------------------------------|--------------------|-----------|-----------|----------|
| Φορολογητέο εισόδημα                                   | Ατομικό και τέκνων | 15.132,80 | 17.735,95 | 2.603,15 |
|                                                        | Της συζύγου        |           |           |          |
| Φόρος                                                  | Πιστωτικό ποσό     |           |           |          |
|                                                        | Χρεωστικό ποσό     | 1.164,84  | 1.945,79  | 780,95   |
| Προκαταβολή φόρου                                      |                    |           |           |          |
| Τέλη χαρτοσήμου κερδών                                 |                    |           |           |          |
| Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου               |                    |           |           |          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας                       |                    |           | 937,14    | 937,14   |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών                        |                    |           |           |          |
| Διαφορά συμψηφισμού                                    |                    |           |           |          |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου |                    |           |           |          |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών                          | για καταβολή       | 1.164,84  | 2.882,93  | 1.718,09 |
|                                                        | για επιστροφή      |           |           |          |

#### 3. ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2005-31/12/2005

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|---------|---------|---------|---------|
|---------|---------|---------|---------|



|                                       |               |           |                 |                 |
|---------------------------------------|---------------|-----------|-----------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών              |               | 23.647,93 | 23.647,93       |                 |
| Αξία φορολογητέων εισροών             |               | 9.615,13  | 3.011,33        | 6.603,80        |
| Φόρος εκροών                          |               | 4.487,07  | 4.493,11        | 6,04            |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                |               | 4.487,07  | 3.232,35        | 1.254,72        |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                    |               |           |                 |                 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                    |               |           | 1.260,76        | 1.260,76        |
| Πρόσθετος φόρος                       |               |           | 1.512,91        | 1.512,91        |
| Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα |               |           |                 |                 |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>      |               |           | <b>2.773,67</b> | <b>2.773,67</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου</b>                 | για έκπτωση   |           |                 |                 |
|                                       | για επιστροφή |           |                 |                 |

**4. ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005**

**ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 1.254,72 X 3 = 3.764,16 ευρώ.**

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  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).