



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α.
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
ΦΑΞ : ..

Καλλιθέα 16-12-2016

Αριθμός απόφασης:4372

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. .

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

1) Της υπ' αριθ. 17/140/350/31-05-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(ΠΔ186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α..., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. (ΙΣΤΟΡΙΚΟ) Με το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών από την Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης^υ Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας, η Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών, από την οποία προκύπτει ότι η (ο προσφεύγων) έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους [δύο (2) Τ.-ΔΑ & ένα (1) Τ.Π.Υ.]] για την χρήση 2006, με εκδότη την επιχείρηση " και αντικείμενο εργασιών

B. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(ΠΔ186/92) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επεβλήθη στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.304,80€, (5.762,00€ x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα, τα α) αριθ. καθαρής αξίας 350,00€ πλέον ΦΠΑ 66,50€ συνολικής αξίας 416,50€, β) καθαρής αξίας 1.812,00€ πλέον ΦΠΑ 344,28€ συνολικής αξίας 2.156,28€ & γ) καθαρής αξίας 3.600,00€ πλέον ΦΠΑ 684,00€ συνολικής αξίας 4.284,00€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση '..... κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§2, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (186/92) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε μετά από έλεγχο με την υπ' αριθμ. εντολή, που διενεργήθηκε

από την υπάλληλο, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου από την Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ (186/92).

Γ. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 4.515,71€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 5.418,85€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε μετά από έλεγχο, που διενεργήθηκε με την υπ' αριθμ. εντολή από την υπάλληλο, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου από την Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και των ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/05 & ΠΟΛ 1081/05.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Δ. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **(στην οποία δεν ασκήθηκε προσφυγή)**, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του Φ.Π.Α. ποσού 2.747,03€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 3.296,44€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Ε. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Απόφαση Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 547,39€ (1.094,78x50%), το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Απόφαση Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε με την υπ' αριθμ. εντολή από την υπάλληλο, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου από την Γενική

Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης^υ Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου ΦΠΑ βάσει του **άρθρου 6§1 Ν. 2523/1997** σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του Ν. 4174/2013, λόγω της λήψης των τριών (3) αναφερομένων ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ως εκ τούτου είναι πλημμελής οι πράξεις, καθώς επίσης τελούσε σε καλή πίστη.
- Παραβίαση της χρηστής Διοίκησης, δηλαδή της αγαθής κρίσεως η οποία πρέπει να διέπει γενικώς τα διοικητικά όργανα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εν όψει της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος και της εύρυθμης λειτουργίας της Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 68 § 2 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται ότι: «*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).....γ).....δ).....

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».

2) Άρθρο 66 § 11 Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «*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,... »*

3) Άρθρο 84 § 4 Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»(Άρθρο 13 § 6 Ν. 3522/2006 -ΦΕΚ Α΄276/22-12-2006,με ισχύ από 22-12-2006 σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ΄ του ιδίου νόμου).

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

4) Άρθρο 34§ 4 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

«Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης. στην οποία αφορά η παράβαση».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει μεταξύ άλλων, ότι και **σε περίπτωση ανέλεγκτης υπόθεσης στην οποία δεν έχει επιδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68§ 2 του Ν. 2238/1994, η υπόθεση παραγράφεται στην δεκαετία.**

Στην προκείμενη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος του έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της χρήσης 2006 κοινοποιήθηκαν σε αυτόν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός στηρίζεται σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτιθέμενες διατάξεις του **άρθρου 66§11 του ν.4174/2013** και των **άρθρων 84§4 του ν. 2238/1994** και **34§4 του ΠΔ 186/92** όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του **άρθρου 68§2 του ν.2238/94, παραγράφεται ύστερα από την πάροδο δέκα ετών από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται στις 31-12-2016** και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται .

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97

ορίζεται ότι : «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το περιπτ. β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «3. 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:

.....

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.....»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από Έκθεση Ελέγχου της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και στην από Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2006, της υπαλλήλου της Δ. Ο.Υ. για την εκδότηρια,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται

με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι: «.....Όλα τα τιμολόγια εκδόθηκαν το έτος 2006 ενώ η εκδότρια των στοιχείων ήταν εξαφανισμένη σύμφωνα με διαπιστώσεις προηγούμενων ελέγχων της ΥΠΕΕ ΑΤΤΙΚΗΣ από τις που έγινε η μεταφορά έδρας από την Έκτοτε η επιχείρηση παραμένει άγνωστη και εξαφανισμένη. Δε λειτούργησε ποτέ στη διεύθυνση αυτή, αλλά ούτε έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής για μεταφορά σε νέα έδρα ή διακοπής εργασιών.

- Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ειδικού συνεργείου ελέγχου της γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης.
- Όλα τα στοιχεία που έχει εκδώσει προς όλες τις λήπτριες επιχειρήσεις, όσων έχουν τεθεί στη διάθεση προηγούμενων ελέγχων αλλά και του παρόντος ελέγχου είναι αθεώρητα, έχουν εκδοθεί από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό και όχι τον νόμιμο δηλωμένο με αρ. μητρώου από τις που η επιχείρηση λειτουργεί με την επωνυμία και τη διαχείριση της ανέλαβε ο
- Ενώ είχε μηδανινές αγορές και έξοδα, όπως διαπιστώθηκε από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, εν τούτοις εμφανίζει από διασταυρώσεις τρίτων υπέρογκες πωλήσεις. Η έλλειψη αγορών αλλά και η αντιστοιχία αγορών πωλήσεων δεν δικαιολογεί πραγματικές συναλλαγές.
- Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι απασχόλησε προσωπικό αλλά και σύμφωνα με τα αρχεία της Δ.Ο.Υ έχει εκδώσει ψευδείς βεβαιώσεις αποδοχών για δήθεν προσωπικό που απασχόλησε.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ώστε να δικαιολογείται ο όγκος διακίνησης των εμπορευμάτων για άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας.
- Από επεξεργασία και έρευνα προηγούμενου ελέγχου βάσει κατασχεθέντων στοιχείων οι φορτωτικές που εκδόθηκαν από μεταφορικές επιχειρήσεις για τις φερόμενες διακινήσεις εμπορευμάτων-πρώτων υλών είναι επίσης πλαστές εικονικές.
- Από το σύστημα taxis προκύπτει ότι:
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,
- Δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α,
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.
- Σημειωτέον ότι η εκδότρια του ανωτέρω στοιχείου έχει δηλώσει ως αντικείμενο εργασιών πώληση μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και μοτοποδηλάτων ως και πώληση ξύλινων επίπλων, ενώ σε όλα τα εκδοθέντα παραστατικά προς όλες τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, όπως τεκμηριώνεται στην έκθεση ελέγχου του ειδικού συνεργείου ελέγχου της γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, φέρεται να παρέχει υπηρεσίες για ανάπτυξη λογισμικού, εγκατάσταση αυτοματισμού και ηλεκτρικών συσκευών στους πίνακες και κεντρικός έλεγχος στους θαλάμους ψυγείων, διάνοιξη πάνελ πολυουρεθάνης και τοποθέτηση συρόμενων πορτών, τοποθέτηση κλιματιστικών μηχανημάτων, ηλεκτρολογική εγκατάσταση, κατασκευή δικτύου συγκέντρωσης συμπικνωμάτων σε

ψυγεία, κατασκευής στέγης, αποθήκης καθαιρέσεις τοιχοποιίας, επιστρώσεις δαπέδων, μονώσεις στεγανώσεις, ψευδοροφές, χρωματισμοί, επιχρίσματα, γυψοσανίδες, ηλεκτρολογικά και λοιπές παρεμφερείς εργασίες και επίσης φέρεται να εμπορεύεται πλακίδια, μηχανισμούς εξαερισμού, πετσετοθήκες, σαπουνοθήκες, λεκάνη, καζανάκι, χρώματα, οικοδομικά υλικά κλπ (η εκδότρια των στοιχείων δεν έχει δηλώσει κανέναν αποθηκευτικό χώρο που να δικαιολογεί την αποθήκευση και διακίνηση των οικοδομικών υλικών) που δεν συνάδουν με το αντικείμενο εργασιών που έχει δηλώσει ο εκδότης, αλλά ούτε έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής για άλλη δραστηριότητα.

- Είναι φορολογικά ανύπαρκτη με την έννοια ότι δεν λειτουργούσε κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων (2006), δεν διατηρούσε έδρα, ούτε υποκατάστημα, δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., στο μητρώο της υπηρεσίας μας δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση μεταβολής ως προς το αντικείμενο εργασιών και ως προς την έδρα, αλλά και συναλλακτικά ανύπαρκτη καθότι έχει πάψει να δραστηριοποιείτε, ούτε απασχόλησε προσωπικό σε καμιά χρήση.

-Ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες εργασίες.»,

έτσι βάσει των ανωτέρω η εκδότρια, δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2010, **είναι αβάσιμος**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” της από Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: «.....Από το σύνολο των ελέγχων που διενεργήθηκαν και των επί μέρους διαπιστώσεων που προέκυψαν βάσει των ελεγκτικών επαληθεύσεων που έγιναν στα βιβλία, στοιχεία κλπ παραστατικά, τόσο από την ανωτέρω υπηρεσία όσο και από τις αντίστοιχες υπηρεσίες των Π.Δ ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ και ΥΠΕΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος αποφαινεται ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία, που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου προς επεξεργασία, εκδόσεως της ελεγχόμενης προς τις άλλες - **λήπτριες επιχειρήσεις**, είναι **εικονικά στο σύνολο τους**»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχουν πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 31-05-2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92) της ΔΟΥ , αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και

του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από τον νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Περαιτέρω, εκ μόνου του γεγονότος ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, η οποία τροποποίησε τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4174/2013, κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ., προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο σε ποσοστό σαράντα (40%) επί της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη στο Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας, πολλώ δε μάλλον στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (Σ.τ.Ε 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007 και 1006/2002, 1402, 2938/2005, 990/2004 Ολ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αλλά και όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, όπως εν προκειμένω

για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν μπορεί να τεθεί. Άλλως και σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν τελούσε σε καλή πίστη, όπως αναλυτικά προεκτέθηκε, καθώς η ύπαρξη καλής πίστης του φορολογούμενου αποτελεί προϋπόθεση της εφαρμογής της χρηστής διοίκησης.

Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί δήθεν παραβίασης **της αρχής της χρηστής διοίκησης** τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

A) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 2.304,80€ (5.762,00€ x 40%).

B) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.515,71
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.418,85
ΚΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.934,56

Γ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2δ' του Ν. 4174/2013 ποσού : 547,39€ (1.094,78€ X 50%).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).

