



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 4/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3694

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

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 με αριθμό 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 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 14/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των με αριθμό, και/ 7-4-2016 αποφάσεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις με αριθμό, και/ 7-4-2016 αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 2008, 2009 και 2010, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 7/4/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/6/2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 7-4-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 398.281,67€ για λήψη 101 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 2008, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 995.704,18€, πλέον Φ.Π.Α. 189.183,74€.

Με τη με αριθμό/ 7-4-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 507.325,38€ για λήψη 119 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 2009, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 1.268.313,45€, πλέον Φ.Π.Α. 240.979,56€.

Με τη με αριθμό/ 7-4-2016 απόφαση επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 88.436,61€ για λήψη 22 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 2010, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθαρής αξίας 221.091,52€, πλέον Φ.Π.Α. 45.669,66€.

Για τις προαναφερθείσες παραβάσεις λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είχαν εκδοθεί οι με αριθμό, και/ 2011 αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες ακυρώθηκαν δυνάμει των με αριθμό, και/ 2015 Αποφάσεων του Διοικητικού, λόγω μη τήρησης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης με την επίδοση στον προσφεύγοντα σημειώματος για παροχή εξηγήσεων προ της εκδόσεως των πράξεων. Με βάση τη με αριθμό/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, έγινε έλεγχος στον προσφεύγοντα, συντάχθηκε η από 7/4/2016 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμων. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε, μέσω της δικηγόρου του, το με αριθμό/ 2-2-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/ 2-3-2016 υπόμνημά του προς την έλεγχο.

Ο προσφεύγων αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:

1. Οι ευνοϊκότερες ρυθμίσεις του ν.4337/2015 δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμα για τις συγκεκριμένες παραβάσεις
2. Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών – μη εμπεριστατωμένη εξέταση των ισχυρισμών που παρέθεσε στα πλαίσια άσκησης του δικαιώματος ακρόασης
3. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές – θα έπρεπε να θεωρηθούν εικονικές ως προς το πρόσωπο
4. Δεν εξετάστηκαν οι ισχυρισμοί που υπέβαλε με το υπόμνημά του από τον έλεγχο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015: «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:

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.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε: α) 101 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία στη διαχειριστική περίοδο 2008, καθαρής αξίας 995.704,18€, β) 119 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία στη διαχειριστική περίοδο 2009, καθαρής αξίας 1.268.313,45€, και γ) 22 πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία στη διαχειριστική περίοδο 2010, καθαρής αξίας 221.091,52€.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά υπολογίστηκε το πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015:

- Για τη διαχειριστική περίοδο 2008: συνολική καθαρή αξία 995.704,18€ X 40% = 398.281,67€
- Για τη διαχειριστική περίοδο 2009: συνολική καθαρή αξία 1.268.313,45€ X 40% = 507.325,38€
- Για τη διαχειριστική περίοδο 2010: συνολική καθαρή αξία 221.091,52€ X 40% = 88.436,61€.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.4337/2015 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ., βοηθά στη 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 την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο 40% της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του στο 40% του μέρους της εικονικής αξίας, όταν η αξία των στοιχείων είναι μερικώς εικονική, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. 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, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ

139/1998, 956/2009, πρβλ. 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 παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣΤΕ 2402/2010).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 ΠΔ134/1996: *«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 του ν.3052/2002, του άρθρου 16 του ν.2992/2002, του άρθρου 8 του ν.2120/1993 και του άρθρου 29 του ν.3522/2006: *«5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:*

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού, (εκτός του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)) του παραλήπτη. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής ως παραλήπτης αναγράφεται η λέξη "Διάφοροι",

β) η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό. Επίσης αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου χρησιμοποιούμενου κατά τη μεταφορά των αγαθών φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.

γ) ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δεν συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.

...

στ) το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ),

ζ) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

η) ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών. Το δελτίο αποστολής, σε όλη τη διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο έναρξης της διακίνησης μέχρι τον τόπο παράδοσης ή προορισμού, συνοδεύει τα διακινούμενα αγαθά και επιδεικνύεται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Η επικαιρότητα του δελτίου αποστολής, εξαρτάται από την απόσταση, τον τρόπο της μεταφοράς, το είδος των χρησιμοποιούμενων μεταφορικών μέσων και τις ειδικότερες συνθήκες της μεταφοράς. Το βάρος της απόδειξης της χρονικής διάρκειας των δελτίων αποστολής φέρει ο υπόχρεος σε έκδοση τους, ο οποίος μπορεί να αναγράφει στα δελτία αποστολής, γεγονότα ή καταστάσεις, που δικαιολογούν τη χρονική διάρκεια αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου 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. 4. 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 φορολογικώς 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. 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν με τη με αριθμό/ 4-5-2011 έκθεση κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. και ήταν εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η οποία:

1. Δε λειτούργησε ποτέ στη διεύθυνση που είχε δηλωθεί.
2. Θεώρησε βιβλία και στοιχεία τα οποία, στη συνέχεια, ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της τα παρέδωσε σε τρίτο πρόσωπο, το οποίο δεν γνωρίζει που διαμένει και το τρίτο πρόσωπο αυτό τον αντάμειβε δίνοντάς του 1.000€ το μήνα. Επίσης, μετά την παράδοση των βιβλίων και στοιχείων δεν είχε καμία συμμετοχή στην ουσιαστική λειτουργία της εταιρίας του.
3. Η εταιρία, όπως ενόρκως κατατέθηκε από τον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή, συστάθηκε κατόπιν υποδείξεως του τρίτου προσώπου με την υπόσχεση από αυτόν, λόγω και της οικονομικής αδυναμίας του προσφεύγοντα, ότι θα έβγαζαν χρήματα και θα του έδινε οικονομικά ανταλλάγματα. Το τρίτο πρόσωπο υποσχέθηκε στο διαχειριστή ότι θα έχουν δουλειά και καλά έσοδα. Ο λόγος που τον εμπιστεύτηκε ήταν η δυσχερής οικονομική του θέση, αγνοώντας τους κινδύνους.
4. Μετά τη θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων ο διαχειριστής ουδέποτε ήρθε σε επαφή με αυτά.
5. Η εταιρία είχε έδρα ένα γραφείο 20 τ.μ. σε οικόπεδο στα Τρίκαλα και 6 τ.μ. ένα γραφείο στην Αθήνα.
6. Είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία 3 στελέχη Τ.Π.Υ. από 1-150 και Δ.Α. από 1-150, ενώ τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. από τον προσφεύγοντα φέρουν αριθμούς από 203 έως και 1135.
7. Για την περίοδο 2003-2006 εμφανίζει αγορές 2.794,24€ και πωλήσεις 4.638.122,71€.
8. Ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της δήλωσε υπεύθυνα ότι οι πληρωμές πραγματοποιούνταν με επιταγές και μετρητά, τα οποία παραλάμβανε ο ίδιος και τα έδινε στο τρίτο πρόσωπο ή τα κατέθετε σε συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό καθ' υπόδειξή του.
9. Η επιχείρηση δεν διέθετε ούτε εγκαταστάσεις, ούτε εξοπλισμό, ούτε προσωπικό για να διεκπεραιώσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Περιεχόμενο του δικογράφου» του ν.2717/1999 (Κώδικας: «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη: α) να μνημονεύει με ακρίβεια: i. την προσβαλλόμενη πράξη ή

παράλειψη, ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε την έκδοσή της, iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, γίνεται επίκληση ορισμένων έργων που ανέλαβε ο προσφεύγων και δεν αποδεικνύεται ούτε η απόκτηση των υλικών που περιγράφονται στα πλαστά και φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, ούτε και η χρήση αυτών στα επικαλούμενα έργα, καθώς δεν προσκομίζονται ούτε αντίστοιχα παραστατικά μεταφοράς υλικών και τιμολόγια έκδοσης του προσφεύγοντα προς τους πελάτες του, ούτε αποδεικνύεται ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων αγοράς των υλικών από την επιχείρηση «.....», ούτε καν η δυνατότητα του προσφεύγοντα να τα μεταφέρει και αποθηκεύσει σε δικές του εγκαταστάσεις (χώρος, εξοπλισμός, προσωπικό).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι ο εκδότης των τιμολογίων, η επιχείρηση «.....», είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών φέρει ο λήπτης των στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 2964/2004 του Τμήματος Β' ΣΤΕ: «έχοντας υποβάλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξεως ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση, διατηρεί, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχειρήσεως, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία.»

Επειδή φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλη).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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).» (και ΣΤΕ 1313/2013)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα ελέγχου» του ν.4174/2013: «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 παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή η έκθεση ελέγχου αναφέρει ρητά (σελ.3) ότι ελήφθη το με αριθμό/ 2-3-2016 υπόμνημα του προσφεύγοντα, οι ισχυρισμοί του οποίου δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 7/4/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, 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 αριθμό/ 14-6-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 για τη χρήση 2008: 398.281,67€

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 για τη χρήση 2009: 507.325,38€

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015 για τη χρήση 2010: 88.436,61€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν.2717/1999).