



**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, 18.11.16

Αριθμός απόφασης:1389

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** του του, ΑΦΜ κατά των με αριθμ. α) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/13, χρήσης 2016, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και δ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις με αριθμ. α) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/13, χρήσης 2016, β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και δ) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- **Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων άρθρου 54 Ν.4174/13** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 πρόστιμο ποσού 250,00€, για την μη προσκόμιση της θεωρημένης κατάστασης βιβλίου εσόδων εξόδων μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2009 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.δ΄ και παρ.2 περ. γ΄ του Ν.4174/13.
- **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 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 - 31/12/2009) κύριος φόρος ποσού 61.592,74€, πλέον πρόσθετος φόρος 86.862,30€, πλέον πιστωτικό υπόλοιπο 10.792,51€, ήτοι συνολικό ποσό **159.247,55€** , λόγω λογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .
- **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009 φόρος 42.452,29€, πλέον πρόσθετος φόρος 50.942,75€, ήτοι συνολικό ποσό 93.395,04, για την λήψη τριάντα ενός (31)

εικονικών και πλαστών εικονικών φορολογικών, κατά περίπτωση, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών του προσφεύγοντα, καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

- **Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009- 31/12/2006 πρόστιμο ποσού 111.121,50€, για την λήψη τριάντα ενός (31) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων κατά περίπτωση, αξίας 194.950,00€, πλέον ΦΠΑ 37.040,50 €, δηλ το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 αποδέχτηκε την περαίωση του Ν.3888/2010 με το υπ' αριθμ. .. Εκκαθαριστικό Σημείωμα και κατέβαλε τον οφειλόμενο φόρο.

Στη συνέχεια εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα την υπ' αριθμ./2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας €194.950,00 στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και επιβλήθηκε πρόστιμο €389.900,00, βάσει της από έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ) του Σ.Δ.Ο.Ε Δυτικής Μακεδονίας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. πρωτ./11-02-2014 ενδικοφανή προσφυγή. Η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε την προσφυγή στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία με την με αριθμό/27-05-2014 απόφασή της ακύρωσε την υπ' αριθμ./07-01-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, και όρισε όπως η αρμόδια φορολογική αρχή τηρήσει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 § 4 του Ν.3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφασης Υπ. Οικονομικών.

Σύμφωνα με την παραπάνω απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου στα πλαίσια της οποίας ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./07-01-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./19-03-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.../2015 Α.Ε.Π Κ.Β.Σ). Επίσης εκδόθηκε το υπ' αριθμ./19-03-2015 **συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ.1019/2011 το οποίο η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε.** Τα παραπάνω κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη στις 27-03-2015.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή η οποία διαβιβάστηκε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με την οποία ζητούσε την ακύρωση/τροποποίηση της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.../2015 Α.Ε.Π Κ.Β.Σ). Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών την υπ' αριθμ. απόφασή της απέρριψε την με αριθμ. πρωτ./15 ενδικοφανή προσφυγή και επικύρωσε την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.../2015 Α.Ε.Π Κ.Β.Σ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Στη συνέχεια και λόγω μη αποδοχής του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού περαίωσης Ν.3888/2010 διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του οικονομικού έτους 2010 (ΧΡΗΣΗ 2009), σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 εδ. Α' και β' του Ν.2238/94 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος και του άρθρου 48 του Ν.2859/00.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη όλα όσα αναφέρονται στην από/2013 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, αποδεχόμενος το πόρισμα της παραπάνω υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα

επιχείρηση στη χρήση 2009 ζήτησε και έλαβε τριάντα ένα (31) **εικονικά και πλαστά – εικονικά κατά περίπτωση, ως προς τη συναλλαγή και ως προς το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη**, από την επιχείρηση ,ΑΦΜφορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 194.950,00 € πλέον Φ.Π.Α. 37.040,50 €.

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την χρήση 2009 ΑΝΑΚΡΙΒΗ, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης λογιστικά, επειδή τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού (213.937,56) είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό (192.261,17),

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

- 1) Η Χρήση 2009 είναι περαιωμένη με το Ν. 3888/2010 και η φορολογική αρχή μη νομίμως διενήργησε έλεγχο σε περαιωμένη χρήση και λανθασμένα εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, διότι τα υπάρχοντα στοιχεία δεν θεωρούνται νέα.
- 2) Δεν εφαρμόστηκε το ευνοϊκότερο καθεστώς ως προς τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/13 ως προς το ποσό της επιβολής του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ενώ ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα
- 3) Δεν αναγράφεται στο σώμα των ΑΕΠ, η υποχρέωση του φορολογουμένου για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
- 4) Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης.
 - Ενώ κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση τέσσερις(4) πράξεις επιβολής προστίμου, η φορολογική αρχή κάλεσε τον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις απόψεις του μόνο για τις δύο(2) πράξεις, ήτοι για το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 (ποσό 111.121,50€) και για το πρόστιμο της μη προσκόμισης στοιχείων (ποσό 250,00 €).
- 5) Ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων – Έλλειψη αιτιολογίας – Τεκμήριο καλής πίστης.
- 6) Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δίκαιης και ίσης αντιμετώπισης του φορολογούμενου.

Ως προς τον πρώτο, προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και

λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

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 ιδιαίτερος με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε 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 υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου για την χρήση 2009 ο προσφεύγων αποδέχτηκε το υπ' αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 στις/2010, ενώ η έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεθέντων (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας, περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις/2013 με το αριθ. πρωτ. έγγραφο και ως εκ τούτου τα στοιχεία που περιλαμβάνουν οι σχετικές με τις προσβαλλόμενες πράξεις εκθέσεις ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με το Ν.3888/2010.

Συνεπώς, τα στοιχεία αυτά χαρακτηρίζονται ως νέα στοιχεία, έχουν δε εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτός και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, στο αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται **πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.** Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με

βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

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 αρ. 55 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. πρόστιμα είναι κατά κανόνα επεικέστερα των, από τις διατάξεις των αρ. 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 προβλεπομένων αντιστοίχων προστίμων, εντούτοις ενδέχεται ενίοτε τα τελικώς καταβλητέα πρόστιμα του αρ. 55 να είναι επαχθέστερα (βλ. σχετικά υπ' αρ. 32/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. – ΠΟΛ1086/26.3.2014).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ που εστάλη σε απάντηση σχετικού αιτήματος παροχής πληροφοριών της υπηρεσίας μας με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2016....., ο προσφεύγων **δεν υπέβαλλε δήλωση για υπαγωγή στο ευνοϊκότερο** καθεστώς του άρθρου 55 του Ν.4337/15 όσον αφορά την υπ'αρ.133/15.04.16 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/97: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή, 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 του προσφεύγοντος είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, επί των εκδοθέντων και κοινοποιηθέντων πράξεων και συγκεκριμένα επί των υπ' αριθμ. α) 132/15.04.16 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/13, β) 131/15.04.16 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ,γ) 130/15.04.16 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) 133/15.04.16 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 του προσφεύγοντας στο κάτω μέρος αυτής αναγράφεται : **«ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Σε περίπτωση αμφισβήτησης της καταλογιστικής πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ο υπόχρεος οφείλει να υποβάλει εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση αυτής, ενδικοφανή προσφυγή, με αίτημα την επανεξέταση της πράξης, στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. . Απευθείας προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια κατά της πράξης είναι απαράδεκτη. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία βασίζεται το αίτημα επανεξέτασης. Για παραβάσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της § 48 του άρθρου 66 του ΚΦΣ, δεν είναι δυνατή η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής»**. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως μη νόμιμος και αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία

βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή, η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα στις το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρου 28 Ν. 4174/2013 μαζί με τις υπ. αριθμ. α) προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε., β) προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97 και δ) προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων απάντησε με το με αριθμό πρωτ. έγγραφό του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι «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 θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, 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 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 πραγματοποίησής 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό καθόσον έκανε έναρξη εργασιών, θεώρησε φορολογικά στοιχεία, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο δεδομένου όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας, η εκδότρια επιχείρηση ιδρύθηκε από ομάδα ατόμων στην οποία ηγετικό ρόλο είχε ο Φωτιάδης Αναστάσιος του Χαρ., ο οποίος είναι το κυρίως υποκρυπτόμενο πρόσωπο-πραγματικός φορέας της επιχείρησης. Σχετικά με την δηλωθείσα ως έδρα της επιχείρησης, αυτή χρησιμοποιήθηκε ως <<βιτρίνα>>. Καμία συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε από την δηλωθείσα έδρα και ο Βακράς δεν συναλλάσθηκε με κανένα. Επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη.

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.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχέσεων (εφαρμογής των διατάξεων του Π. Δ. 186/92 ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας και στην από2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, εκθέτονται σ' αυτήν, 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 και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά –πλαστά στο σύνολό τους.

Επειδή, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα ένα (31) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής από την επιχείρηση « του-» καθαρής αξίας 194.950,00 € πλέον ΦΠΑ 37.040,50€, συνολικής αξίας 231.990,50€, από τα οποία τα **δέκα (10) είναι εικονικά** και τα **είκοσι ένα (21) είναι εικονικά-πλαστά**, καθόσον αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Επειδή, στις από 14/04/2016 εκθέσεις ελέγχου άρθρου 54 Ν.4174/13, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. σχετικών φόρων και αναγράφονται οι διατάξεις του νόμου τις οποίες παρέβη η προσφεύγουσα και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

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, 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.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

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 αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη 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, 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.

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 άρθρου 54 Ν.4174/13, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6

N.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 Άρθρου 54 Ν.4174/13 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2016-31/12/2016

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 250,00 ευρώ.

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2010 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2009-31/12/2009)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	17.114,40	212.064,40	194.950,00
	Της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-10.792,51		10.792,51
	Χρεωστικό ποσό		61.592,74	61.592,74
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			86.862,30	86.862,30
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		148.455,04	159.247,55
	για επιστροφή	-10.792,51		

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2009-31/12/2009

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	356.039,19	384.522,33	28.483,14

Αξία φορολογητέων εισροών		327.394,14	132.444,14	194.950,00
Φόρος εκροών		67.647,45	73.059,24	5.411,79
Υπόλοιπο φόρου εισροών		67.647,45	30.606,95	37.040,50
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			42.452,29	42.452,29
Πρόσθετος φόρος			50.942,75	50.942,75
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			93.395,04	93.395,04
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

**4 ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ
01/01/2009-31/12/2009**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 37.040,50 X 3 = 111.121,50 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).