



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α.**

Καλλιθέα

07-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3374

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ...
ΦΑΞ :

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά:

α) Της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,

β) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,

γ) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,

δ) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97)του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.
β) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009.
γ) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.
δ) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, των οποίων ζητείται οι ακύρωση των.
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 της... .. 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:

A. Με το αριθ. έγγραφο (αριθ. υποθ.....) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου κοινοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ., α) το από Δελτίο Πληροφοριών (αριθ. Υ.Σ.Ε.) και β) η από Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), που αφορούσαν την επιχείρηση ... σύμφωνα δε με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης αυτή, εξέδωσε εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές και συγκεκριμένα:

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν (άρθρο 20 του ΠΔ 186/92) προκύπτει ότι, μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την», στη χρήση 2009 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση, για τρία (3) φορολογικά στοιχεία ήτοι, α) Τ.Π Νο καθαρής αξίας 10.800,00€ πλέον ΦΠΑ 2.052,00€, β) Τ.Π Νο καθαρής αξίας 9.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.710,00€, γ) Τ-ΔΑ Νο καθαρής αξίας 11.300,00€ πλέον ΦΠΑ 2.147,00€] συνολικής καθαρής αξίας 31.100,00€ πλέον ΦΠΑ (19%) 5.909,00€.

B. Ακολούθως με την υπ' αριθμ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ....., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, έλεγχος φορολογίας ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12/2009.

και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου:

- 1) Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97), από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Κ.Β.Σ

Εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, από την ατομική επιχείρηση της, 3(τρία) φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2009, συνολικής καθαρής αξίας 31.100,00€ πλέον ΦΠΑ (19%) 5.909,00€, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14 & 18§§1, 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, ήτοι πρόστιμο ποσού 12.4400,00€ (31.100,00€ x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις

Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε1 & Ε2) για το οικονομικό έτος 2010.

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,

- Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994

- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι το λιανικό εμπόριο, για το οποίο προβλέπονται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικό Σ	Επάγγελμα	Σ.Κ. Κ
.	.	14%
.	.	14%

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 ως **ανακριβή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα **εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά 8% (δεδομένου ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 5.000 €), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου να διαμορφωθούν ως ακολούθως::

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2009	128.571,29	138.856,99 (128.571,29X108%)

Στη συνέχεια τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά 80% (Άρθρο 10 § 3 Ν. 3296/2004 [ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004]), τα οποία ήταν και τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου, δεδομένου ότι ο Σ.Κ.Κ με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ήταν μικρότερος από τον διπλάσιο των οικείων συντελεστών των πινάκων και συγκεκριμένα:

α) Ακολούθως έγινε λογιστικός προσδιορισμός των κερδών.

Λογιστικά Συνολικά Καθαρά Κέρδη (Ζημιές)	(-14.890,03€)
ΠΛΕΟΝ: Σύνολο Λογιστικών Διαφορών Ελέγχου	31.100,00€
Σύνολο Λογιστικών Κερδών Ελέγχου	16.209,97€
Συντελεστής Καθαρού Κέρδους	12,61%

Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (ελέγχου):
 $16.209,97/128.571,29=0,12628 \times 100=12,61\%$

β) Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: $6312 \ \& \ 6318: [14\% + (14\% \times 80\%)] = 25,20\%$
και τα εξωλογιστικά κέρδη του ελέγχου προσδιορίστηκαν στο ποσό των 34.991,96 €
ήτοι $(138.856,99\text{€} \times 25,20\% = 34.991,96\text{€})$.

ΧΡΗΣΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔ/ΝΤΑ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	16.209,97€	34.991,96€	34.991,96€

Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Εξωλογιστικού προσδιορισμού: 34.991,96€

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ:ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ.

Από τον έλεγχο του εισοδήματος για την περίοδο 01/01-31/12/2009 διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκε εισόδημα από ακίνητα που ανέρχεται στο ποσό των 4.225,00€.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ποσού 7.940,38€, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού 9.528,46€ και συνολικά 17.468,84€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκε η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού 7.863,28€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 9.435.94€, ήτοι συνολικό ποσό 17.299,22€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παραβάσης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, 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. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Επιβολή προστίμων Φ.Π.Α

Εκδόθηκε η την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου **Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000, ποσού 17.727,00€(5.909,00x3) το οποίο βεβαιώθηκε στις).

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι η έκθεση κατάσχεσης, υπεγράφει εκ μέρους της επιχείρησης από αναρμόδιο πρόσωπο.

- Ότι δεν επεδείχθη εντολή ελέγχου στον υπεύθυνο της επιχείρησης και ως εκ τούτου αυτή η παράληψη αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της ελεγκτικής διαδικασίας και άγει σε ακυρότητα τις υπό κρίση πράξεις και υφίσταστε θέμα παραγραφής.
- Ότι ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της επιχείρησης, αλλά στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.
- Ότι η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ότι τελούσε σε καλή πίστη, επιπλέον δε η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή καθόσον, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και επομένως δεν συντρέχει λόγος ανακρίβειας των βιβλίων και αύξηση των εκροών.
- Για έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 24 §§ 3,4 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:
«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. *Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν. »*
 Στην προκείμενη περίπτωση το πρόσωπο που προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία είναι ο λογιστής της ατομικής επιχείρησης, δεδομένου ότι το πρόσωπο αυτό έλαβε γνώση της πρόσκλησης που κοινοποιήθηκε στην φορολογούμενη, έλαβε γνώση των βιβλίων και στοιχείων και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία στην Δ.Ο.Υ., όπου κατασχέθηκαν με την Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων –Στοιχείων. Επομένως τα στοιχεία προσκομίστηκαν από τον λογιστή της επιχείρησης και νομίμως κατασχέθηκαν στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:
«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. »
 Στην προκείμενη περίπτωση, η κοινοποίηση της πρόσκλησης ελέγχου έγινε, με αρ. πρωτ. (σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013-αριθμός συστημένου RE.....στην οποία αναγράφεται η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου και όλα τα στοιχεία της εντολής. Συνεπώς η εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα νόμιμα και βάσει των ανωτέρω διατάξεων δεν υφίσταστε θέμα παραγραφής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23 §§ 1,2 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. »

Στην προκείμενη περίπτωση εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος από το γραφείο της υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§§ 1,2 του Ν. 4174/2013, άλλωστε η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που να επηρεάζει το αποτέλεσμα, που προέκυψε από τον έλεγχο που έγινε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., που δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997** ισχύει ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται».

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 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, επιφυλασσόμενων 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία τις λήπτριας δεν είναι νοητή στην περίπτωση που η εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη. (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, στις σελίδες της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου για την Ορθή Τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων (ΚΒΣ ΠΔ 186/92) για το οικονομικό έτος 2010, των ελεγκτών της Δ. Ο.Υ., για την εκδότης,, 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: «..... είχε πλήρη φορολογική ανυπαρξία κατά το διάστημα έκδοσης των ως άνω φορολογικών στοιχείων (χρήσεις 2008-2010).

-Την εξαφάνιση της ελεγχόμενης και την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της για έλεγχο, αρνούμενη να παράσχει οποιαδήποτε πληροφορία παρ'όλες τις προσπάθειες των ελεγκτών με αλληπάλληλες προσκλήσεις του ελέγχου καθώς και τον καταλογισμό παραβάσεων και την επιβολή προστίμων για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Δεν λειτούργησε στη δηλωθείσα έδρα κατά την περίοδο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων.

-Δεν αναγραφόταν ο τρόπος πληρωμής για την εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων. Επί των σωμάτων των φορολογικών στοιχείων.

-Το μεταφορικό μέσο που αναφερόταν σε κάποια φορολογικά παραστατικά ήταν επιβατικό αυτοκίνητο, ιδιωτικής χρήσεως μεσαίου κυβισμού 1400cc, το οποίο δεν θα μπορούσε να εκτελεί όλα αυτά τα δρομολόγια διανομής σε πελάτες και μάλιστα με τους αναγραφόμενους όγκους και βάρη.

-Η Υπεύθυνη Δήλωση (αρ. πρωτ. ΥΠΕΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ), είναι στοιχείο προς απόδειξη της εικονικότητας των εκδοθέντων τιμολογίων.

Ως εκ τούτου όλες οι αναγραφόμενες στα φορολογικά αυτά στοιχεία συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και επομένως πρόκειται για εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης '....., όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες εκ μέρους τους συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών είναι και η ελεγχόμενη '..... και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και για την ανακρίβεια των βιβλίων για την κρινόμενη χρήση είναι αβάσιμος.

Επειδή, με τη περιπτ. β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) 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 στην περίπτ. δ΄ του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α),
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

«1. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

<<3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:
α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β)τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος>>.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη απόφαση **υπάρχει πλήρης και ειδική εμπεριστατωμένη αιτιολογία**, καθόσον, στην από έκθεση μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση βιβλίων & στοιχείων (ΚΒΣ ΠΔ186/92) της ΔΟΥ , αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη απόφαση νόμιμη. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχουν 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 της επιβαλλόμενης γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της απόφασης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την απόφαση 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 απόφασης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της απόφασης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην απόφαση 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 της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (**άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ**) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το **άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ**, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου –επεξεργασίας ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 της ατομικής επιχείρησης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού:12.440,00€(31.100,00€x40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.940,38€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.528,46€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.468,84€

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2009
Διαφορά φόρου	7.863,28€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.435,94€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.299,22€

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 17.727,00€ (5.909,00€ X3).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).
