



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

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

Καλλιθέα 03/10/ 2016

Αριθμός Απόφασης 3314

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο που έχει έδρα στην, κατά των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.δ΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, των διαχειριστικών περιόδων 01 /01-31/12-2008, 01 /01-31/12-2010 & 01 /01-31/12-2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ.δ΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, των διαχειριστικών περιόδων 01 /01-31/12-2008, 01 /01-31/12-2010 & 01 /01-31/12-2012 των οποίων ζητείται οι επανεξέταση 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 του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το αριθ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/νση Αττικής-Αιγαίου αποστέλλει στην Δ.Ο.Υ., η έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ακολουθώς ο Προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις υπ' αριθ. εντολές αντίστοιχα για διενέργεια έλεγχου για τις χρήσεις 2008, 2010 & 2012. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92)-ΚΦΑΣ, ακολουθώς ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω ΑΕΠ-ΚΒΚ ανά διαχειριστική περίοδο :

- Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) , διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12-2008**, με την οποία του επεβλήθη πρόστιμο €24.250,00 (€196.500,00x10%+€23.000,00x20%) το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για την χρήση 2008, δέκα (10) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 219.500,00€ από την επιχείρηση '....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 & 18§§1, 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.δ΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Για την ανωτέρω πράξη ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. πρωτ αίτηση ανάκληση της στην Δ. Ο.Υ., όπως αναφέρεται και στην έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι και επισυναπτόμενη σε αυτήν.

- Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) , διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12-2010**, με την οποία του επεβλήθη πρόστιμο €1.465,00 (€7.325,00x20%) το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για την χρήση 2010, τρία (3) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 7.325,00€ από την επιχείρηση '....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 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.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) , διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12-2012**, με την οποία του επεβλήθη πρόστιμα α) €13.968,00 (€69.840,00x20%) & β) €8.560,00 (€42.800,00x20%) ήτοι σύνολο 22.528,00€, τα οποία βεβαιώθηκαν στις σύμφωνα με την οποία:

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για την χρήση 2012, έντεκα (11) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 69.840,00€ από την επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 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.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, για την χρήση 2012 οκτώ (8) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 42.800,00€ από την επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 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.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν πλημμελή αιτιολογία.
- Ότι η ελεγκτική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, ότι τελούσε σε καλή πίστη, επιπλέον δε η κρίση της δεν είναι ορθή καθόσον, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές.

- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και στο Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2014

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την με αριθ πρωτ. αίτηση με την οποία παραιτείται από την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ., για το φορολογικό έτος 2008 και να εξεταστεί ως προς τις υπόλοιπες πράξεις.

Υστέρα από τα ανωτέρω με την παρούσα, εξετάζονται μόνο οι **220/16 & 221/16/05-04-2016** Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997** ισχύει ότι «*το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου 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, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχουν πλημμελής αιτιολογία και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται**, καθόσον, στην από έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗ-ΑΙΓΑΙΟΥ και στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι Πράξεις Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους 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 των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218**. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο.

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, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

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 προκείμενη περίπτωση, στην από 05-04-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., για τους εκδότες και "....." που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

α) Για την ατομική επιχείρηση ".....:«1) Δεν πραγματοποίησε καμία αγορά εμπορευμάτων-οικοδομικών υλικών, αφού δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης και κατ'έπέκταση δεν πραγματοποίησε καμία πώληση οικοδομικών υλικών στην ατομική επιχείρηση όπως περιγράφουν τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία.

2) Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν από την ατομική επιχείρηση με μετρητά, γεγονός το οποίο πόρρω απέχει από την εμπορική πρακτική και τη συνήθη συναλλακτική δραστηριότητα.

3) Η εν λόγω επιχείρηση δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα έτη 2010 έως 2013, αν και δηλώθηκε ως προμηθευτής από τρίτες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, εξέδωσε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 4.783.072,46€ χωρίς να πραγματοποιήσει αγορές. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να εκδώσει τόσο μεγάλου ύψους τιμολόγια, διότι δεν είχε δηλώσει καθόλου αγορές.

4) Η επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2010 έως 2013 καθόσον δήλωσε ανακριβή έσοδα και ανύπαρκτες αγορές.

5) Κατά τις χρήσεις 2010 έως 2012 υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώνοντας μικρότερα έσοδα και ανύπαρκτες δαπάνες».

β) Για την επιχείρηση «1) Δεν διέθετε κανένα μηχάνημα ή την ελάχιστη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες και δεν πραγματοποίησε καμία αγορά εμπορευμάτων, πρώτων υλών ή αναλώσιμων υλικών προκειμένου να τα πωλήσει σε διάφορους πελάτες.

2) Η εν λόγω επιχείρηση δήλωσε στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. πλήθος αντικειμένων εργασιών, τις οποίες ήτο φύσει αδύνατο να πραγματοποιήσει.

3) Το επίμαχο χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια η επιχείρηση απασχολούσε έναν και μοναδικό εργαζόμενο. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η

επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε, οι οποίες απαιτούσαν εξειδικευμένο προσωπικό.

4) Δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για τα έτη 2010 έως 2013, αν και δηλώθηκε ως προμηθευτής από τρίτες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, εξέδωσε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 3.979.043,91€, χωρίς να πραγματοποιήσει αγορές. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να εκδώσει τόσο μεγάλου ύψους τιμολόγια, διότι δεν είχε δηλώσει καθόλου αγορές.

5) Η επιχείρηση υπέβαλλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012-31/12/2013 αφού δήλωσε ανακριβή έσοδα και ανύπαρκτες αγορές για τις επίμαχες χρήσεις 2012 και 2013.

6) Υπέβαλλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012-31/12/2013 αφού συμπεριέλαβε σ' αυτή ανύπαρκτες αγορές».

γ) Για την ατομική επιχείρηση "..... «1) Η εν λόγω επιχείρηση δήλωσε στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μεγάλο εύρος εργασιών, τις οποίες ήτο φύσει αδύνατο να πραγματοποιήσει.

2) Η ατομική επιχείρηση "....." ουδέποτε αγόρασε οικοδομικά υλικά και ουδέποτε απασχόλησε κάποιον εργολάβο, αφού δεν βρέθηκε κανένα συμφωνητικό με κάποιον αντισυμβαλλόμενο.

3) Το επίμαχο χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια η επιχείρηση απασχόλησε ελάχιστο προσωπικό, χωρίς να καταβάλλει τις ασφαλιστικές εισφορές και με ειδικότητες άσχετες με τις κατασκευαστικές εργασίες, σύμφωνα με το υπ' αριθ.έγγραφο που απέστειλε το ΙΚΑ στο ΣΔΟΕ μετά το με αριθ. έγγραφο του τελευταίου. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε, οι οποίες απαιτούσαν εξειδικευμένο προσωπικό.

4) Από έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλαν τρίτες επιχειρήσεις για τα έτη 2011 έως 2013, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 3.007.611,98€, πραγματοποιώντας μικρής αξίας αγορές από επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν καμία σχέση με τον κατασκευαστικό κλάδο. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να εκδώσει τόσο μεγάλου ύψους τιμολόγια, χωρίς στοιχειώδη οργάνωση και προσωπικό.

5) Η επιχείρηση υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος για τα έτη 2011, 2012 και 2013, δηλώνοντας ανύπαρκτες αγορές»,

έτσι βάσει των ανωτέρω οι εκδότες, δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότριες εταιρείες εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις 2010 & 2012 , **είναι αβάσιμος**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα 5 της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ..... αναφέρεται : « Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης. Συγκεκριμένα ο έλεγχος δέχεται ότι: α) τα έργα πραγματοποιήθηκαν, β) πρόκειται κατά το πλείστον για δημόσια έργα για τα οποία προσκόμισε έγγραφα (επιμετρήσεις, συμφωνητικά κ.α.) και για το λόγο αυτό κρίνει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο**, δηλ. ότι οι εργασίες έγιναν αλλά από διαφορετικό πρόσωπο »

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 63§3 του ν. 4173/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 Αττικής-Αιγαίου και την από έκθεση 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του
α) την επικύρωση των υπ’αριθ. Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και **β)** την ανάκληση της υπ’αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), με την αριθ. πρωτ αίτηση στην Δ. Ο.Υ.

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

Χρήση 2008: Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ)

-Ανάκληση με την αριθ. πρωτ αίτηση στην Δ. Ο.Υ.

Χρήση 2010: Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ)

- Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015:
ήτοι πρόστιμο ποσού €1.465,00 (€7.325,00x20%).

Χρήση 2012: Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ)

- Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015:
ήτοι πρόστιμο ποσού α) €13.968,00 (€69.840,00x20%) & β) €8.560,00 (€42.800,00x20%) σύνολο 22.528,00€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

