



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

Καλλιθέα, 19/09/2016

Αριθμός απόφασης: 3166

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) και διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού €50.225,52 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 19§4 του ν. 2523/1997 και των άρθρ. 2§1, 6§1, 11, 12, 16 και 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού €29.116,23 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3β' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 19§4 του ν. 2523/1997 και των άρθρ. 2§1, 6§1, 11, 12, 16 και 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού €10.656,65, πλέον €12.787,98 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €23.444,63.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού €25.900,37, πλέον €23.310,33 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον €2.079,92 (πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης), ήτοι συνολικού ποσού €51.290,62.

Η παράβαση και η διαφορά φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αφορούν τη λήψη από τον προσφεύγοντα τριάντα τριών (33) εικονικών, ως προς το σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας €72.790,58, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

A/A	ΦΟΡ/ΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.335,20	537,10	2.872,30
2	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.438,40	560,83	2.999,23
3	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.438,40	560,83	2.999,23
4	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.335,20	537,10	2.872,30
5	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.335,20	537,10	2.872,30
6	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.438,40	560,83	2.999,23
7	Δ.Α. – ΤΙΜ	1.828,80	420,62	2.249,42
8	Δ.Α. – ΤΙΜ	1.334,40	306,91	1.641,31
9	Δ.Α. – ΤΙΜ	1.426,50	328,10	1.754,60
10	Δ.Α. – ΤΙΜ	1.960,00	450,80	2.410,80
11	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.380,00	547,40	2.927,40
12	Δ.Α. – ΤΙΜ	2.328,00	535,44	2.863,44

13	Δ.Α. – TIM	2.070,00	476,10	2.546,10
14	Δ.Α. – TIM	2.395,00	550,85	2.945,85
15	Δ.Α. – TIM	2.346,00	539,58	2.885,58
16	Δ.Α. – TIM	2.225,00	511,75	2.736,75
17	Δ.Α. – TIM	2.225,00	511,75	2.736,75
18	Δ.Α. – TIM	2.328,00	535,44	2.863,44
19	Δ.Α. – TIM	2.052,00	471,96	2.523,96
20	Δ.Α. – TIM	2.125,00	488,75	2.613,75
21	Δ.Α. – TIM	2.211,60	508,67	2.720,27
22	Δ.Α. – TIM	2.299,20	528,82	2.828,02
23	Δ.Α. – TIM	2.328,00	535,44	2.863,44
24	Δ.Α. – TIM	2.403,00	552,69	2.955,69
25	Δ.Α. – TIM	2.175,00	500,25	2.675,25
26	Δ.Α. – TIM	2.421,50	556,95	2.978,45
27	Δ.Α. – TIM	2.400,00	552,00	2.952,00
28	Δ.Α. – TIM	2.410,56	554,43	2.964,99
29	Δ.Α. – TIM	2.217,00	509,91	2.726,91
30	Δ.Α. – TIM	2.206,72	507,55	2.714,27
31	Δ.Α. – TIM	2.277,50	523,83	2.801,33
32	Δ.Α. – TIM	2.302,00	529,46	2.831,46
33	Δ.Α. – TIM	1.794,00	412,62	2.206,62
	ΣΥΝΟΛΟ	72.790,58	16.741,84	89.532,42

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου του ΣΔΟΕ, συνοδευόμενο από το υπ' αριθμ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (ΥΣΕ) και το σχετικό Δελτίο Πληροφοριών για την επιχείρηση «.....» (ΑΦΜ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραβίαση της αρχής νομιμότητας εκδόσεως των καταλογιστικών πράξεων, καθώς η υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη ΚΒΣ δεν αναφέρει ακριβή και ειδική περιγραφή της παράβασης, ενώ οι υπ' αριθμ. και πράξεις δεν αναφέρουν τους λόγους και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίσθηκαν τα εν λόγω ποσά.
- Παραβίαση της αρχής νομιμότητας εκδόσεως των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου, καθώς δεν επισυνάπτονται σε αυτές οι σχετικές εκθέσεις κατάσχεσης.
- Ειδικότερα, παραβίαση της διαδικασίας νομίμου εκδόσεως της εκθέσεως κατασχέσεως, καθώς στην υπ' αριθμ. πράξη ΚΒΣ δεν μνημονεύεται η έκθεση κατάσχεσης.
- Παραβίαση του επικαίρου τύπου τηρήσεως της αρχής ακροάσεως του φορολογουμένου, καθώς δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση.
- Παραβίαση της αρχής ασφάλειας Δικαίου, της χρηστής Διοικήσεως και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς η πλημμέλεια της κλήσης ακροάσεως και η παράλειψη σύνταξης και επίδοσης της έκθεσης κατάσχεσης καθιστούν πλημμελή τη διαδικασία του ελέγχου.
- Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων Φόρου Εισοδήματος και ΚΒΣ, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν ακριβή και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, παρά μόνον τις διατάξεις.
- Παραβίαση της αρχής αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων Φ.Π.Α., ως

παρακολουθηματικού χαρακτήρα σε σχέση με τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις.

- Παραβίαση της νομίμου αιτιολογίας των συναφών πράξεων (εκθέσεων ελέγχου) όπως αυτές αποτελούν σώμα των προσβαλλόμενων ανωτέρω πράξεων της Διοικήσεως, καθώς η φορολογική αρχή δεν απάντησε αιτιολογημένα στα υπομνήματα του προσφεύγοντα περί μη εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών.
- Παραβίαση της αρχής νομιμότητας για την επιβολή προστίμου – επιμέτρηση προστίμου, καθώς το πρόστιμο ποσού €29.116,23 πρέπει να μειωθεί στο 25% βάσει άρθρ.55§2ββ' του Κ.Φ.Δ.
- Παραβίαση της νομιμότητας προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός του.
- Μη νομιμότητα επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου.
- Εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης με επίκληση της αρχής αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ίδιου νόμου: « [...] Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες. [...]».

Επειδή, στις αποφάσεις επιβολής προστίμου αρκεί η μνεία της παράβασης και επιβαλλόμενου προστίμου και δεν απαιτείται διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης αυτής δύναται να περιέρχεται στη συνοδεύουσα αυτή έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/95).

Επειδή, εν προκειμένω, σε όλες τις προσβαλλόμενες πράξεις αναγράφονται όλα τα στοιχεία που απαιτούν οι σχετικές διατάξεις, ενώ μνημονεύονται οι οικείες εκθέσεις ελέγχου οι οποίες συνιστούν και την αιτιολογία κάθε καταλογιστικής πράξης.

Επειδή μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες είναι πλήρως αιτιολογημένες, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας επί του σώματος των καταλογιστικών πράξεων και περί παραβίασης της αρχής της αυτοτελούς αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4174/2013: «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 εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο 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.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και όπως αναφέρεται και στην από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν στις από τον αρμόδιο ελεγκτή και αντίγραφο της έκθεσης αυτής παραδόθηκε στον προσφεύγοντα, συνεπώς ο ισχυρισμός του περί μη επισύναψης της έκθεσης κατάσχεσης στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του περί ακυρότητας της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου λόγω μη μνημόνευσης επί αυτής της σύνταξης της έκθεσης κατάσχεσης, ενώ δεν προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62§4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως περιγράφεται και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων βάσει άρθρ. 28 & 62 του ν. 4174/2013 με συστημένη επιστολή (αριθμ. πρωτ.) επί του οποίου ο προσφεύγων διατύπωσε τις απόψεις του με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό του.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του περί μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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 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).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα,

ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση «.....» έκανε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. την 16.06.2010 και σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου της εγκατάστασής της, ήδη από 28.02.2011 είχε αποχωρήσει χωρίς να έχει καταβάλει όλα τα μισθώματα ενώ σε επισκέψεις της στο ακίνητο καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης δεν παρατήρησε καμία εμπορική δραστηριότητα πλην της τοποθέτησης ενός Η/Υ σε μια πρόχειρη κατασκευή και λίγων συσκευασιών, ενώ τις περισσότερες φορές ήταν κλειστή.
- Στις 04.11.2011 κλιμάκιο του Σ.Δ.Ο.Ε. είχε μεταβεί στην έδρα της όπου διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν ήταν σε λειτουργία, ενώ, όπως προκύπτει, συνέχιζε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία στα οποία ως τόπος φόρτωσης αναφερόταν «ΚΕΝΤΡΙΚΟ» χωρίς όμως να ασκεί οποιαδήποτε δραστηριότητα. Βάσει του συστήματος μητρώου του taxis, δεν διέθετε άλλη εγκατάσταση.
- Δεν υπέβαλε καμία συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών του άρθρ.20 του Π.Δ. 186/92.
- Υπέβαλε ορισμένες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., αλλά καμία εκκαθαριστική δήλωση.
- Δεν υπέβαλε καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν είχε κανένα μεταφορικό μέσο και δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν είχε προβεί σε αγορές αγαθών, ενώ σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρονται να διακινήθηκαν από την έδρα της ιδιαιτέρως μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων, όπου στην πραγματικότητα ουδέποτε διακινήθηκαν τα εν λόγω εμπορεύματα από το συγκεκριμένο χώρο ούτε υπήρχε και η δυνατότητα να αποθηκευτούν και να διακινηθούν λόγω του μεγάλου όγκου και βάρους.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., ο προσφεύγων επικαλέσθηκε πέντε (5) φορτωτικές με τις οποίες διακινήθηκαν τα εμπορεύματα που έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση τον Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2011 μέσω της μεταφορικής εταιρείας «.....» (ΑΦΜ) με έδρα, χωρίς όμως να υπάρχει συσχέτιση ανάμεσα στα στοιχεία των εν λόγω φορτωτικών και των υπό κρίση εμπορευμάτων λόγω του μεγάλου όγκου αυτών (βλ. σελ. 5 – 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, η πληρωμή των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας €72.790,58 (πλέον ΦΠΑ €16.741,84), με την αξία κάθε φορολογικού στοιχείου να μην υπερβαίνει το ποσό των €3.000,00 όπου σύμφωνα με το άρθρ. 18§2 του Π.Δ. 186/1992 όφειλε να εξοφληθεί μέσω τραπεζικού λογ/σμού ή έκδοση επιταγής, πραγματοποιήθηκε με μετρητά.

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι για το εν λόγω χρονικό διάστημα η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις υπό κρίση πωλήσεις προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά Τιμ.- Δ.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3β' του ν. 4337/2015 ορίζεται: «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) [...], 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.[...].».

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ορθώς επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού €29.116,23 (€72.790,58 x 40%) βάσει των ανωτέρω διατάξεων, συνεπώς ο ισχυρισμός περί μείωσης του προστίμου κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα αναμορφώθηκαν από τον έλεγχο με την προσθήκη των ποσών της καθαρής αξίας των εικονικών ως προς το σύνολό τους φορολογικών στοιχείων που έλαβε ως **λογιστικές διαφορές**, τα οποία δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρ. 31 του ν. 2238/1994, συνεπώς οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του είναι αβάσιμες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.: € 50.225,52

2. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου: € 29.116,23

3. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

Διαφορά φόρου	€ 10.656,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	€ 12.787,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 23.444,63

4. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Διαφορά φόρου	€ 25.900,37
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	€ 23.310,33
Πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης	€ 2.079,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 51.290,62

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).