



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 23/02/2016

Αριθμός απόφασης: 549

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ.:, κατοίκου –, κατά των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμό προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 114.996,10 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 παρ. 1 και 18 παρ.2 & 9 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97.

β) της με αριθμόπροσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 10.485,80 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 παρ. 1 και 18 παρ.2 & 9 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97.

γ) της με αριθμόπροσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 01/01- 31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις : **α)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, **β)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, **γ)** τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για το φορολογικό έτος 01/01- 31/12/2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τη με αριθμό πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ.

7. Την από «Συμπληρωματική έκθεση ελέγχου» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (Δ.Ε.Δ.) επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την από 23/02/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ.: , 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 114.996,10 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01- 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 παρ. 1 και 18 παρ.2 & 9 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά τη λήψη από τον προσφεύγοντα δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/97, συνολικής καθαρής αξίας 57.498,05 € .

β) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 10.485,80 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 , 12 παρ. 1 και 18 παρ.2 & 9 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/97.

Η παράβαση αφορά τη λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/97, συνολικής καθαρής αξίας 5.242,90 € .

γ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, για το φορολογικό έτος 01/01- 31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Η παράβαση αφορά τη μη επίδειξη στον έλεγχο των Μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων εσόδων – εξόδων του κεντρικού και του υποκαταστήματος των χρήσεων 2010 και 2011.

Σύντομο Ιστορικό

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθμός πρωτ. Δ.Ο.Υ.).

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, σε εκτέλεση των με αριθμό καιεντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. για διερεύνηση συναλλαγών εξαφανισμένων εμπόρων και υποκρυπτόμενων προσώπων στις περιοχές –....., στις 18/04/2011 διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση

.....- Α.Φ.Μ. :, με έδρα στη, με αντικείμενο εργασιών Λιανικό Εμπόριο Ειδών και υποκατάστημα στη , με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο». Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγορών και προς τούτο συντάχθηκε σε τρία (3) αντίτυπα η με αριθμό έκθεση κατάσχεσης, αφού δε υπεγράφη από τους διενεργούντες την κατάσχεση και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης επιδόθηκε σε αυτόν το ένα (1) αντίτυπο αυτής.

Από τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε και την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που κατασχέθηκαν διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή και βάσει του πορίσματος ελέγχου και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Διαχειριστική περίοδος 1/01/2010-31/12/2010

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1			5.649,00 €	822,99 €
2			1.800,00 €	198,00 €
3			3.167,55 €	281,60 €
4			3.480,00 €	800,40 €
5			3.405,90 €	374,60 €
6			3.397,00 €	373,67 €
7			2.994,60 €	329,40 €
8			2.100,00 €	231,00 €
9			4.430,40 €	487,38 €
10			1.932,00 €	212,52 €
11			3.858,00 €	424,38 €
12			11.440,00 €	2.631,20 €
13			6.240,00 €	686,40 €
14			3.603,60 €	396,40 €
		ΣΥΝΟΛΟ:	57.498,05 €	8.249,94 €

Διαχειριστική περίοδος 1/01/2011-31/12/2011

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.		1.208,00 €	157,04 €
2	Τ.Π.		4.034,90 €	524,53 €
		ΣΥΝΟΛΟ:	5.242,90 €	681,57€

Επειδή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας νέα στοιχεία και έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών από τον προσφεύγοντα, με τη με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. κλήση σε ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 2 της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, καλέσαμε τον προσφεύγοντα προκειμένου να μας επιδείξει όλα τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή .

Ο προσφεύγων δια της πληρεξούσιας δικηγόρου κατέθεσε το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. σχετικό Υπόμνημα, με το οποίο προσήγγε στην υπηρεσία μας προς επίδειξη τις πρωτότυπες θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις εσόδων-εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 1/01/2010-31/12/2010 (σελ. 58-69) και της διαχειριστικής περιόδου 1/01/2011-31/12/2011 (σελ. 70-76 και 80-82 πλην των σελίδων 77,78,79 & 80) .

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. - διαβιβαστικό έγγραφο, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), με βάση τα προσκομισθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία και σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και με τους λοιπούς προσβαλλόμενους λόγους τα οποία δεν ετέθησαν στην διάθεση του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη ο έλεγχος κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων με την από ενδικοφανή προσφυγή πράξεων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε το σχετικό πόρισμα - την από «Συμπληρωματική έκθεση ελέγχου» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. - με το αριθμό πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο (Δ.Ε.Δ.) η οποία παρατίθεται ως κάτωθι :

« Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού με το οποίο αναπέμπεται στην Δ Ο Υ για συμπληρωματικό έλεγχο, μετά την προσκόμιση νέων στοιχείων στην επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών κατά την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης - Α.Φ.Μ. :, προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση νέα στοιχεία σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων σας αναφέρουμε τα κάτωθι :

Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2010 αξίας 57.498,05 ευρώ και για τη χρήση 2011 αξίας 5.242,90 ευρώ και τα βιβλία κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 2 περ. γ' του ν. 2238/1994 όπως αναλυτικά αναφέρεται στην σχετική έκθεση ελέγχου λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και αναφέρονται στο με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ , σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

Όσον αφορά τα φορολογικά βιβλία, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στην Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών **φωτοαντίγραφα** από τις θεωρημένες Μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων εξόδων ως νέο στοιχείο. Ο έλεγχος έκρινε τα στοιχεία ανακριβή λόγω λήψης εικονικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4, 7 και 8 του ΠΔ 186/1992. Έχουν εκδοθεί ΑΕΠ και λόγω μη επίδειξης των βιβλίων στον έλεγχο.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά την ενδικοφανή προσφυγή επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις πρωτότυπες θεωρημένες καταστάσεις απογραφής για το κεντρικό και το Υποκατάστημα, με πράξεις θεώρησης αντίστοιχα και και ως εκ τούτου δεν δύνανται να γίνουν οι σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Συνεπώς δεν δύνανται να διαμορφωθεί διαφορετικά το αποτέλεσμα όσον αφορά την ανακρίβεια των βιβλίων εκ του γεγονότος αυτού.

Όσον αφορά τις **φωτοτυπίες** των αποδείξεων πληρωμών των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των περιστασιακών προμηθευτών του, , και που προσκόμισε στην Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (συνημμένα 6, 12, 13, 14) και οι οποίες δεν έχουν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ που έκανε τον σχετικό έλεγχο ώστε να είναι στη διάθεση του παρόντος ελέγχου, δεν αποτελούν ισχυρό αποδεικτικό πραγματοποίησης των συναλλαγών αυτών, δεδομένου ότι πρόκειται για συναλλαγές που έγιναν με μετρητά.

Οι αξίες των επίμαχων συναλλαγών είναι ως επί το πλείστον άνω των 3.000,00 ευρώ, και θα έπρεπε να γίνουν μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή επιταγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 25 α και του άρθρου 92 παρ 1ι του ν 3842/2010 όπως ισχύει από τη δημοσίευση του ήτοι 22/4/2010.

Όσον αφορά τα φωτοαντίγραφα των τιμολογίων και των καρτελών των προμηθευτών του (συν. 7, 9, 11) που προσκόμισε η επιχείρηση , σας γνωρίζουμε ότι – ΑΦΜ είναι φορολογούμενος αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. και βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ο παρών έλεγχος είχε στείλει το με αρ. έγγραφο για διενέργεια έρευνας όσον αφορά τον ανωτέρω φορολογούμενο, στο οποίο η Δ.Ο.Υ. απάντησε με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της όλα όσα αναφέρονται στην σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

ΣΗΜΕΙΩΤΕΟΝ ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει συμπεριλάβει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 τις συναλλαγές της με τον , ο οποίος ομοίως δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών.

ΕΠΙΓΡΑΜΜΑΤΙΚΑ ΑΝΑΦΕΡΟΥΜΕ:

Η επιχείρησηείναι ανύπαρκτη επιχείρηση σύμφωνα με τις καταστάσεις του Υπουργείου Οικονομικών.

Η επιχείρησηείναι εξαφανισμένη σύμφωνα με το έγγραφο της Δ.Ο.Υ. και έχει δηλωθεί ως πελάτης από τρίτους για τη χρήση 2010 για 19 στοιχεία αξίας 31409,43 ευρώ και ως προμηθευτής για τις χρήσεις 2010 με 14 στοιχεία αξίας 57.910,89 ευρώ και για τη χρήση 2011 με 52 στοιχεία αξίας 131.286,25 ευρώ.

Η επιχείρησηδεν δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα (έναρξη -1-2011) σύμφωνα με τη δήλωση της ιδιοκτήτριας του καταστήματος και εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως προέκυψε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. έχουν καταλογιστεί σχετικά πρόστιμα.

Η επιχείρησησύμφωνα με το ΔΑΠ της Δ.Ο.Υ..... έχει εξαφανιστεί από την έδρα της από το 2009 και για τη χρήση 2010 έχει δηλωθεί από τρίτους ως προμηθευτής με 77 φορολογικά στοιχεία αξίας 593.619,51 ευρώ και ως πελάτης με 90 στοιχεία αξίας 257.689,76 ευρώ.

Επίσης ο είναι φορολογούμενος αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. και ελέγχεται για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκανε έναρξη Υποκαταστήματος στη Δ/σηστις -6-2010 όπου δεν λειτούργησε ποτέ σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του καταστήματος όπου στην ίδια Δ/ση έκανε έναρξη εργασιώνστις /1/2011».

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

- Αφαίρεση φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης χωρίς σύνταξη και επίδοση έκθεσης κατασχέσεως. Σε σχέση με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου η μη επίδειξη των μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων –εξόδων των επίμαχων χρήσεων δεν συνιστά και μη διαφύλαξη αυτών.
- Αναιτιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής:
 - α. Σε σχέση με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας των εκδοτών-προμηθευτών του
 - β. Σε σχέση με τη μη ανταπόκριση των εκδοτών στις φορολογικές τους υποχρεώσεις.
 - γ. Σε σχέση με τον τρόπο πληρωμής των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.
- Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της επιχείρησης που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι : «όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου προσκομίστηκαν στην φορολογική αρχή αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων και τα στοιχεία των χρήσεων 2010-2011. Τα ανωτέρω στοιχεία παραλήφθηκαν από

υπαλλήλους της φορολογικής αρχής και αξιολογήθηκαν για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία της κατασχέσεως επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται νομικώς πλημμελείς και τυγχάνουν για το λόγο αυτόν ακυρωτές».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του π.δ. 186/92 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όπως ίσχυε κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, ορίζεται ότι:

«1.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.

2.....,

3.Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.

4.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο αρμόδιος Επιθεωρητής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν βάσιμες υπόνοιες ότι στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα οποιουδήποτε άλλου υπόχρεου αποκρύπτονται βιβλία, έγγραφα, εμπορεύματα ή άλλα στοιχεία, τα οποία ασκούν επιρροή στον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, μπορεί, με έγγραφο του να ζητήσει από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών και αν δεν υπάρχει αυτός από τον Ειρηνοδίκη της περιφέρειας, που υπάγεται η επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή το κατάστημα άλλου υπόχρεου, τη συνδρομή ανακριτικού υπαλλήλου για την έρευνα προς ανεύρεση των βιβλίων ή εγγράφων ή εμπορευμάτων ή άλλων στοιχείων, με τη σύμπραξη φοροτεχνικών υπαλλήλων, που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή τον αρμόδιο Επιθεωρητή.

Η έρευνα ενεργείται σε οποιαδήποτε για τον υπόχρεο εργάσιμη ώρα. Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής.

Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο

ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν, με την προϋπόθεση ότι στην έκθεση ελέγχου, που επισυνάπτεται στην απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος του τρίτου, επισυνάπτεται αντίγραφο της σχετικής έκθεσης κατάσχεσης ή απόσπασμα αυτής».

Ομοίως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

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.»

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό

.....εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθμός πρωτ. Δ.Ο.Υ.).

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, σε εκτέλεση των με αριθμό και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., για διερεύνηση συναλλαγών εξαφανισμένων εμπόρων και υποκρυπτόμενων προσώπων στις περιοχές –....., στις διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση Α.Φ.Μ. :, με έδρα στη, με αντικείμενο εργασιών Λιανικό Εμπόριο Ειδών και υποκατάστημα στη με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο Κατά τον έλεγχο κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία αγορών και προς τούτο συντάχθηκε σε τρία (3) αντίτυπα η με αριθμό έκθεση κατάσχεσης, αφού δε υπεγράφη από τους διενεργούντες την κατάσχεση και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης επιδόθηκε σε αυτόν το ένα (1) αντίτυπο αυτής. Η εν λόγω έκθεση κατάσχεσης διεβιβάσθη στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών.

Επειδή, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στο κεφάλαιο 4. Ενέργειες παρόντος ελέγχου, (σελ.3), αναφέρεται ότι: «*επιδόθηκε η με αριθμό πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων την οποία παρέλαβε ο φορολογούμενος Προσκόμισε στον έλεγχο τις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων - εξόδων και τα στοιχεία. Δεν επέδειξε στον έλεγχο τις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίων εσόδων - εξόδων για το κεντρικό και το υποκατάστημα*».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, για την κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία αξιολογήθηκαν για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, συντάχθηκε η με αριθμό έκθεση κατάσχεσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. μετά τη με αριθμόεντολή ελέγχου και διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. μαζί με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών. Όσον αφορά τα λοιπά στοιχεία που προσκομίσθηκαν μετά από πρόσκληση στον έλεγχο που διενεργήθηκε από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει ότι παραλήφθηκαν. Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013, «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».

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι: «σε σχέση με τη φορολογική παράβαση της μη επίδειξης των μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων εσόδων - εξόδων των επίμαχων χρήσεων της επιχείρησής του, η μη επίδειξη δε συνιστά και μη διαφύλαξη αυτών και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

προσκομίζει τις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις εσόδων - εξόδων των χρονικών περιόδων από 1/01/2010-31/12/2010 και από 1/01/2011-31/12/2011» .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε φυλασσόμενα αρχεία, καθώς και στα λογιστικά προγράμματα και τις πληροφορίες που έχουν καταχωριστεί σε αυτά. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στο κεφάλαιο 4. Ενέργειες παρόντος ελέγχου, (σελ.3), αναφέρεται ότι: «επιδόθηκε η με αριθμό πρωτ. πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων την οποία παρέλαβε ο φορολογούμενος Προσκόμισε στον έλεγχο τις αθεώρητες αναλυτικές καταστάσεις βιβλίου εσόδων- εξόδων και τα στοιχεία. Δεν επέδειξε στον έλεγχο τις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίων- εσόδων εξόδων για το κεντρικό και το υποκατάστημα». Δηλαδή μνημονεύεται ρητά ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίων - εσόδων εξόδων για το κεντρικό και το υποκατάστημα μετά από πρόσκληση.

Επειδή, στην ανωτέρω οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι ό έλεγχος απέστειλε με συστημένη επιστολή με αριθμό. πρωτ. το με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων των αποτελεσμάτων του ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 με το οποίο γνώριζε στον προσφεύγοντα τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Και ειδικότερα, ότι στη χρήση 2015 δεν επέδειξε στον έλεγχο τις θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις βιβλίων εσόδων - εξόδων του κεντρικού με αριθμό πράξης θεώρησης από σελ.1-100 και του υποκαταστήματος με αριθμό πράξης θεώρησης από σελ.1-50 και του βιβλίου απογραφών με πράξη θεώρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 π. δ. 186/92 και των άρθρων 13,14 του ν.4174/2013. Στο ως άνω σημείωμα η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην οριζόμενη εκ του νόμου προθεσμία των είκοσι (20) ημερών.

Κατόπιν τούτων, από τον έλεγχο καταλογίσθηκε η παράβαση της μη επίδειξης των μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων Εσόδων-Εξόδων του κεντρικού και του υποκαταστήματος χρήσεων 2010 και 2011 και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό

προσβαλλόμενη πράξη. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη επίδειξη των μηνιαίων καταστάσεων βιβλίων Εσόδων-Εξόδων δεν συνιστά και μη διαφύλαξη αυτών, αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε φωτοαντίγραφα των θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων - εξόδων των διαχειριστικών περιόδων 1/01-31/12/2010 (**ΣΧΕΤ. 23**) και 01/01-31/12/2011 (**ΣΧΕΤ. 24**) και στη συνέχεια με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. σχετικό Υπόμνημα επέδειξε στην Υπηρεσία μας τις ως άνω πρωτότυπες θεωρημένες μηνιαίες καταστάσεις εσόδων-εξόδων της διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2010 (σελ. 58-69) και της διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2011 (σελ. 70-76 και 80-82 πλην των σελίδων 77,78,79 & 80) , το γεγονός αυτό δεν αίρει την καταλογισθείσα παράβαση της μη επίδειξης στον διενεργηθέντα έλεγχο των θεωρημένων μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου εσόδων - εξόδων των διαχειριστικών περιόδων 1/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011.

Ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι: «είναι ανατιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής: **α.** Σε σχέση με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας των εκδοτών-προμηθευτών του **β.** Σε σχέση με τη μη ανταπόκριση των εκδοτών στις φορολογικές τους υποχρεώσεις και **γ.** Σε σχέση με τον τρόπο πληρωμής των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Οι διαλαμβανόμενες στην έκθεση ελέγχου αιτιολογίες είναι ασθενείς και τα συμπεράσματα περί εικονικότητας είναι αόριστα και αβάσιμα, διότι η φορολογική αρχή στηρίχθηκε αποκλειστικά και μόνον στα δήθεν συμπεράσματα των ελεγκτών ετέρων φορολογικών αρχών, χωρίς να προβεί σε κάποια ενέργεια επαλήθευσης. Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και οι ισχυρισμοί της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων είναι ανατιολόγητοι, αυθαίρετοι και αντίθετοι στις οικείες διατάξεις τόσο του π.δ. 186/92 , όσο και του ν.2523/97».

Επειδή, από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., ούτε από άλλες διατάξεις αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ. να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας (ΣτΕ 236/1989 3813/94) .

Επειδή, από τις διατάξεις του π.δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., αλλά και του ν.2523/97 δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. πρέπει να στηρίξει την απόφασή του σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. στην οποία προΐσταται, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνον στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής. (ΣτΕ 876/2002) .

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό εντολής ελέγχου του ίδιου ως άνω Προϊσταμένου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθμός πρωτ. Δ.Ο.Υ.).

Επειδή, στην ανωτέρω οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτικά αναφέρονται οι ενέργειες και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις στις οποίες προέβη ο έλεγχος. Η φορολογική αρχή στηρίχθηκε τόσο στα στοιχεία και τις πληροφορίες που άντλησε από το αρχείο της Δ.Ο.Υ., τις υποβληθείσες δηλώσεις μέσω TAXIS και στα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, αλλά και στις πληροφορίες και τα συμπεράσματα του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και των εκθέσεων ή Δ.Α.Π. που συντάχθηκαν από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. για τους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και μνημονεύονται ρητά στο κεφάλαιο 4. Ενέργειες παρόντος ελέγχου, (σελ.3, 4 & 5).

Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αντίθετα στηρίχτηκε σε πραγματικά γεγονότα, σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2,11,12,18 ,30 και 36 του π.δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., των άρθρων 5 και 19 του ν.2523/97, καθώς και τις διατάξεις του ν.4174/2013, όπως ισχύουν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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, 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. 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, 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 ΣτΕ 116/2013: «...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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στην από οικεία Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., καθώς και στην από συμπληρωματική έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., μετά από αναπομπή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία έλαβε η ατομική επιχείρηση του

προσφεύγοντος φέρονται ότι έχουν εκδοθεί, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, α) από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , β) από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: και γ) από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 από την επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , για τις οποίες προκύπτουν τα παρακάτω:

Α. Σύμφωνα με το με αριθμό Δ/2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών όπως αναφέρεται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. , η ατομική επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , Χονδρικό Εμπόριο , συμπεριλαμβάνεται στη λίστα του Υπουργείου Οικονομικών με τις εξαφανισμένες επιχειρήσεις που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Στην έδρα της επιχείρησης βρέθηκε το Τιμολόγιο Νο - εκδόσεως της επιχείρησης , καθαρής αξίας 5.649,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 822,99 ευρώ, για αγορά εμφιαλωμένου νερού 1890 τεμαχίων και ούισκι 120 τεμαχίων, τα οποία φέρεται να διακινήθηκαν με αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας , για το οποίο δεν υπάρχουν στοιχεία ιδιοκτήτη.

Β. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. , και από το ηλεκτρονικό αρχείο του Υπουργείου Οικονομικών, όπως αναφέρεται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. , η ατομική επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , , είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους παρακάτω λόγους:

α. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις/10/2010.

β. Ενοικίασε το κατάστημα στην στο από/09/2010 και στο τέλος του έτους 2010 το εγκατέλειψε.

γ. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος .

δ. Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Γ. Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. όπως αναφέρεται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. , η ατομική επιχείρηση , Α.Φ.Μ.: , , είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τους παρακάτω λόγους:

α. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις .../04/2009 με αντικείμενο δραστηριότητας «Χονδρικό Εμπόριο και έδρα ,

β. Δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στη δηλωθείσα έδρα ,

γ. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών Υποκαταστήματος στις/06/2010 με έδρα, Η ιδιοκτήτρια του καταστήματος κ., σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε ο έλεγχος, δήλωσε ότι ο παρέμεινε στη διεύθυνση αυτή από τις αρχές του καλοκαιριού του έτους 2010 μέχρι το φθινόπωρο του έτους 2010.

δ. Δεν θεώρησε φορολογικά στοιχεία για το υποκατάστημα.

ε. Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

στ. Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών. Από διασταύρωση των καταστάσεων τρίτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε ως προμηθευτής για τη χρήση 2009 με συνολικά στοιχεία αξίας 14.611,64 ευρώ και για τη χρήση 2010 ως προμηθευτής με 77 συνολικά στοιχεία αξίας 593.619,51 ευρώ.

ζ. Τα επίμαχα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αγορών που παρέλαβε ο έλεγχος από το με εκδότη τον έχουν εκδοθεί από τον Ιούλιο έως το Σεπτέμβριο του έτους 2010 και αναφέρουν ως τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων την οδό,, δηλωθείσα έδρα του κεντρικού καταστήματος της ατομικής επιχείρησης, όπου ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε και δεν λειτουργούσε κατά το χρονικό διάστημα έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

η. Το γεγονός ότι σε όλα τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του, ως τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων, αναφέρεται η οδός,, δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησηςκαι δεν αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου με το οποίο έγινε η μεταφορά των εμπορευμάτων.

θ. Όλα τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως τουενώ έχουν καταχωρηθεί στις αθεώρητες καταστάσεις βιβλίου εσόδων-εξόδων που προσκόμισε στον έλεγχο, δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχει υποβάλλει η επιχείρησημε αποτέλεσμα να μη μπορεί να γίνει διασταύρωση από τη Γ.Γ.Π.Σ. .

Δ. Σύμφωνα με την από οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου του ιδίου ως άνω Προϊστάμενου και την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου (.....) διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση A.Φ.Μ. : έχει εκδώσει και δύο (2) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής) με αντίστοιχα αθεώρητα Τιμολόγια, προς την επιχείρηση, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα και είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τους παρακάτω λόγους:

α. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωθείσα έδρα,

β. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος .

γ. Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

δ. Από διασταύρωση των καταστάσεων τρίτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., διαπιστώθηκε ότι είχε συναλλαγές τις χρήσεις 2011-2012.

ε. Δεν τήρησε το βιβλίο εσόδων-εξόδων. Στις προσήλθε στη Δ.Ο.Υ.για διακοπή επαγγέλματος και προσκόμισε το βιβλίο εσόδων-εξόδων χωρίς καμία καταχώρηση.

στ. Δεν προσκόμισε για ακύρωση το θεωρημένο στέλεχος «Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής», το οποίο δήλωσε ότι έχει χάσει.

ζ. Από τον έλεγχο του θεωρημένου στελέχους (μπλοκ) «Δελτίο Αποστολής», του αθεώρητου στελέχους (μπλοκ) «Τιμολόγιο Πώλησης» που προσκόμισε, καθώς και τα υπό κρίση πρωτότυπα στοιχεία αγορών που παρέλαβε ο έλεγχος από τον ελεγχόμενο με εκδότη τον προέκυψαν τα εξής:

- Στο πρωτότυπο αθεώρητο Τιμολόγιο με Νο 13/18-03-2011 καθαρής αξίας 1.208,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 157,04 ευρώ, που έλαβεγια την αγορά 685 κιλών ελιών, με συνοδευτικό το θεωρημένο Δ.Α. με Νο 12/18-03-2011 που έχει εκδοθεί στο όνομα και στο οποίο αναγράφεται ότι η διακίνηση έγινε με το αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του λήπτη Στο στέλεχος «Δελτίο Αποστολής», που προσκόμισε για ακύρωση στο με Νο 12 φύλλο αναφέρει ως πελάτη τον, Α.Φ.Μ.,, Δ.Ο.Υ. και αφορά διακίνηση σακουλών σκουπιδιών ως δείγμα, άνευ αξίας. Από το αθεώρητο στέλεχος (μπλοκ) «Τιμολόγιο Πώλησης» που προσκόμισε ο, έχει σκιστεί και λείπει από τη σειρά του το με Νο 13 φύλλο που το πρωτότυπο έχει εκδοθεί στο όνομα για αγορά ελιών και παραλήφθηκε από τον
- Ομοίως στο πρωτότυπο αθεώρητο Τιμολόγιο με Νο 2/5-03-2011 καθαρής αξίας 4.034,90 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 524,53 ευρώ, που έλαβε ο για την αγορά 1285 κιλών ελιών, με συνοδευτικό το θεωρημένο Δ.Α. με Νο 4/4-03-2011 που έχει εκδοθεί στο όνομα και στο οποίο αναγράφεται ότι η διακίνηση έγινε με το αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του λήπτη Στο στέλεχος «Δελτίο Αποστολής», που προσκόμισε ογια ακύρωση στο Νο 4 φύλλο αναφέρει ως πελάτη την επιχείρηση «Κ.....Ε.Ε. –Εμπόριο Κρεάτων, Α.Φ.Μ.,» και αφορά διακίνηση σακουλών σκουπιδιών ως δείγμα άνευ αξίας. Από το αθεώρητο στέλεχος (μπλοκ) «Τιμολόγιο Πώλησης» που προσκόμισε ο, έχει σκιστεί και λείπει από τη σειρά του το με Νο 2 φύλλο που το πρωτότυπο έχει εκδοθεί στο όνομαγια αγορά ελιών και παραλήφθηκε από τον

Επισημαίνεται ότι ο, δήλωσε έναρξη εργασιών στις/2011 με έδρα, όπου φέρεται να διατηρούσε υποκατάστημα ο έτερος προμηθευτής του από το καλοκαίρι μέχρι το φθινόπωρο του έτους 2010.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, στην από οικεία Έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν στην ελεγχόμενη (λήπτρια) εταιρεία, τα πραγματικά στοιχεία, περιστατικά και δεδομένα που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος το καθένα χωριστά αλλά και συνολικά, καθώς και η συνολική συμπεριφορά τόσο της ελεγχόμενης (λήπτριας) επιχείρησης όσο και των εκδοτριών επιχειρήσεων των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εκδότριες επιχειρήσεις των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα και ως εκ τούτου, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης της λήπτριας προσφεύγουσας επιχείρησης. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καλή πίστη αυτού.

Επειδή, ο τρόπος πληρωμής όλων των κρινόμενων τιμολογίων γίνεται πάντοτε με μετρητά πρακτική που δεν συνηθίζεται στην αγορά. Εξάλλου δεν επιδείχτηκε στον έλεγχο, αλλά και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την καταβολή των χρημάτων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (επιταγές, γραμμάτια είσπραξης ή λογαριασμός τραπέζης, παραστατικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι κατέβαλε το αντίτιμο της συναλλαγής, αποδεικτικά τραπέζης για τυχόν ποσά των οποίων έκανε ανάληψη για να πληρώσει το τίμημα μέρος αυτού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 2 του π.δ. 186/92 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 19§25^α του ν. 3842/2010 και ισχύει από 1/06/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 92§ 1 περ. ι' του ιδίου νόμου, ορίζεται ότι : *«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων(3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου »*. Και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η ως άνω διάταξη ισχύει από 1/01/2011 είναι αβάσιμος .

Επειδή, τα υπό κρίση επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί τον 7^ο , 8^ο , 9^ο , 10^ο , 12^ο μήνα του έτους 2010 καθώς και τον 3^ο μήνα του έτους 2011, ήτοι μετά την 1/06/2010 και η συνολική αξία καθενός εξ αυτών (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) των περισσότερων εξ αυτών [τα δώδεκα (12) από τα δεκαέξι (16) συνολικά], ανέρχεται το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η συναλλακτική πρακτική στο αντικείμενο εργασιών της επιχείρησής του (προμήθειες) κατά τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους ήταν η συνήθης, αν όχι ο κανόνας και προς επίρρωση αυτού, προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, φορολογικά στοιχεία αγορών που πραγματοποίησε κατά την ίδια χρονική περίοδο με άλλους προμηθευτές (Ενιαίο Σχετ.1). Αφενός όλα τα προσκομισθέντα παραστατικά

αγορών είναι μικρής αξίας κάτω των 500,00 ευρώ και αφετέρου το γεγονός αυτό κατά πρώτον δεν αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν υπαρκτές και όχι εικονικές και κατά δεύτερον δεν απαλλάσσει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση να εξοφλεί τα φορολογικά στοιχεία αγορών ή λήψης υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσής του. Κατόπιν τούτων, ο σχετικός ισχυρισμός του είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων προς απόδειξη των συναλλαγών του προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδείξεις πληρωμής για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως τού προμηθευτή **(Σχετ. 3^α, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11,13, 14,16)**, απόδειξη πληρωμής για την εξόφληση του με αριθμό τιμολογίου εκδόσεως τού προμηθευτή **(Σχετ. 18)**, απόδειξη πληρωμής για την εξόφληση του με αριθμό τιμολογίου εκδόσεως τής προμηθεύτριας **(Σχετ. 19)**, αποδείξεις πληρωμής για την εξόφληση των με αριθμό& τιμολογίων εκδόσεως τού προμηθευτή **(Σχετ. 20-21)**.

Επειδή, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του π.δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ή σε Δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Περίπτωση τέτοιου πρόσφορου αποδεικτικού στοιχείου θεωρούνται και οι αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής, οι οποίες δεν προβλέπονται από τις διατάξεις του (ΚΒΣ), αλλά εκδίδονται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης για την ενημέρωση ειδικά των βιβλίων τρίτης κατηγορίας, είναι δηλαδή λογιστικά στοιχεία τα οποία είναι αποδεκτά από τη φορολογική νομοθεσία. Στη προκειμένη περίπτωση όμως, ο προσφεύγων στην ατομική του επιχείρηση κατά τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους τηρούσε Βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (απλογραφικά) και με τις εν λόγω αποδείξεις πληρωμής δεν γίνονται εγγραφές, προκειμένου να γίνουν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις. Και επομένως οι αποδείξεις πληρωμής από μόνες τους δεν αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές. Εξάλλου όπως προαναφέραμε, για τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία των οποίων η αξία καθενός είναι άνω των 3.000,00 ευρώ η εξόφλησή τους απαιτείται να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσής του. Επιπλέον δεν επιδείχτηκε στον έλεγχο, αλλά και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την καταβολή των χρημάτων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων (παραστατικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι κατέβαλε το αντίτιμο της συναλλαγής, αποδεικτικά τραπέζης για τυχόν ποσά των οποίων έκανε ανάληψη για να πληρώσει το τίμημα μέρος αυτού κ.λ.π.).

Επίσης, ο προσφεύγων προς απόδειξη των συναλλαγών του με τον προμηθευτή από τον οποίο φέρεται να προμηθεύτηκε με τα επίμαχα τιμολόγια, εμφανιζόμενο νερό «.....» της εταιρείας εμφανίσεως νερού, πλαστικές σακούλες της εταιρείας

....., λάδι και κρασί προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:

α) κατάσταση ελέγχου παραστατικών πωλήσεων από 16/06/2010 έως και 7/09/2010 της εταιρείας με πελάτη τον **(Σχετ. 9)**,

β) φωτοαντίγραφα τιμολογίων που έλαβε από το Νοέμβριο του έτους 2010 από την προμηθεύτρια επιχείρηση για αγορά νερών «.....» της εταιρείας εμφιαλώσεως νερού **(Σχετ.10)**. Όπως αναφέρει, επειδή το εν λόγω προϊόν είχε απήχηση στο αγοραστικό κοινό προσέγγισε την ίδια την εταιρεία παραγωγής η οποία του υπέδειξε την εταιρεία «.....»

γ) φωτοαντίγραφα του με αριθμό/7-06-2010 τιμολογίου και του με αριθμό/30-06-2010 Δελτίου Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης «.....» προμηθεύτριας επιχείρησης της επιχείρησης «.....» από την οποία ο είχε προμηθευτεί σακούλες **(Σχετ. 12)**,

δ) φωτοαντίγραφο της με αριθμόβεβαίωσης του Α.Τ.περί κατάθεσης από τον προσφεύγοντα της με αριθμόμήνυσης κατά τουο οποίος τον εξύβρισε και τον απείλησε λόγω οικονομικών διαφορών με τον Όπως αναφέρει από την επιχείρηση, ο είχε προμηθευτεί λάδι **(Σχετ. 15)**,

ε) φωτοαντίγραφο της καρτέλας λογαριασμού πελάτη της επιχείρησης «.....» με πελάτη τον **(Σχετ. 17)**,

στ) φωτοαντίγραφα παραστατικών εκδόσεως της επιχείρησης που αφορούν τις χρονικές περιόδους 29/09-29/10/2010 και 01/04-25/06/2011 **(Ενιαίο Σχετ. 22)**.

Τα ανωτέρω προσκομιζόμενα και επικαλούμενα στοιχεία δεν αποδεικνύουν και δεν τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των φερόμενων με τα επίμαχα στοιχεία συναλλαγών και να ανατρέψουν την καταλογισθείσα παράβαση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, για τους παρακάτω λόγους :

- Η κατάσταση ελέγχου παραστατικών πωλήσεων από 16/06/2010 έως και 7/09/2010 της εταιρείας «.....», (εταιρεία εμφιαλώσεως νερού «.....») με πελάτη τον, από την οποία φέρεται ότι η επιχείρηση «.....» προμηθευόταν νερό, **(Σχετ. 9)** χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές διασταυρώσεις-επαληθεύσεις δεν αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες ποσότητες νερού που αγοράστηκαν είναι αυτές που πωλήθηκαν από την επιχείρηση «.....» στην επιχείρηση «.....». Εξάλλου από διασταύρωση των καταστάσεων τρίτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» δηλώθηκε ως προμηθευτής για την κρινόμενη χρήση 2010 με 77 συνολικά στοιχεία αξίας 593.619,51 ευρώ. Επίσης τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχει υποβάλλει η επιχείρηση «.....» με αποτέλεσμα να μη μπορεί να γίνει διασταύρωση από τη Γ.Γ.Π.Σ. .

- Το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....» προμηθεύτηκε εμφιαλωμένο νερό «.....» της εταιρείας εμφιαλώσεως νερού από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» (**Σχετ.10**), δεν αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων «.....» και «.....» ήταν πραγματικές.
- Το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....» προμηθεύτηκε κρασί από την επιχείρηση «.....», (φωτοαντίγραφο της καρτέλας λογαριασμού πελάτη της επιχείρησης «.....», με πελάτη τον **Σχετ. 17**), σακούλες— (φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....» **Σχετ. 12**), χωρίς άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (όπως βιβλίο αποθήκης, μεταφορικά μέσα, τρόπος πληρωμής) δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο ότι τα προϊόντα αυτά πωλήθηκαν από την επιχείρηση «.....» στην επιχείρηση «.....» και οι επίμαχες συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων «.....» και «.....» ήταν πραγματικές.
- Το γεγονός ότι η επιχείρηση «.....» εμπορεύεται προϊόντα όπως εμφιαλωμένο νερό «.....», σακούλες, λάδι και κρασί (**Ενιαίο Σχετ. 22**), δεν αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων και ήταν πραγματικές.
- Όσον αφορά τη με αριθμό βεβαίωση του Α.Τ. περί κατάθεσης από τον προσφεύγοντα της με αριθμό μήνυσης κατά του ο οποίος τον εξύβρισε και τον απείλησε λόγω οικονομικών διαφορών με τον και όπως αναφέρει από την επιχείρηση , ο είχε προμηθευτεί λάδι (**Σχετ. 15**), το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο και δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στη με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., καθώς και στην από συμπληρωματική έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., μετά από αναπομπή, αναφέρονται με σαφήνεια, πληρότητα και επαρκή απόδειξη οι λόγοι και τα πραγματικά περιστατικά που τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός περί αόριστης αναιτιολόγητης και αναπόδεικτης κρίσης της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των στοιχείων αυτών, είναι απορριπτέος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του , Α.Φ.Μ. : , και την
επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

α) Διαχειριστική περίοδος 1/01/2010 - 31/12/2010:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 του ν. 2523/1997 συνολικού ποσού: 114.996,10 €

[δεκατέσσερις (14) αυτοτελείς φορολογικές παραβάσεις για λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή με αξία κάθε μιας συναλλαγής μεγαλύτερη των 1.200,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 57.498,05 €] ήτοι :
ήτοι : ΒΑΣ. ΥΠ. (57.498,05 €) Χ Σ. Β.(2) = 114.996,10 €]

β) Διαχειριστική περίοδος 1/01/2011 - 31/12/2011:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5 του ν. 2523/1997: συνολικού ποσού 10.485,80 €

[Δύο (2) αυτοτελείς φορολογικές παραβάσεις για λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή με αξία κάθε μιας συναλλαγής μεγαλύτερη των 880,00 €, συνολικής καθαρής αξίας 5.242,90 €]
ήτοι : ΒΑΣ. ΥΠ. (5.242,90 €) Χ Σ. Β.(2) = 10.485,80 €]

γ) Φορολογικό έτος 1/01/2015-31/12/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 §§1δ' & 2δ' του ν. 4174/2013: ποσού 250,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).