



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

Καλλιθέα, 30/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4930

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

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 **02/09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Νικαίας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, β) της υπ' αριθμ. /2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, γ) του υπ' αριθμ. /2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006,

δ) του υπ' αριθμ. /2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

ε) του υπ' αριθμ. /2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

στ) του υπ' αριθμ. /2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2007,

ζ) του υπ' αριθμ./2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και,

η) του υπ' αριθμ./2015 Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την υπ' αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

β) την υπ' αριθμ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

γ) τον υπ' αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006,

δ) τον υπ' αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

ε) τον υπ' αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

στ) τον υπ' αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2007,

ζ) τον υπ' αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και,

η) τον υπ' αριθμ./2015 Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 04/01/2013 οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ .

7. Την από 23/12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 44.000,06 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9 και 30 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97.

2) Με την υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9 και 30 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/97.

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 04/01/2013 Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας εφαρμογής των

διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/σης Αττικής και , περιελθούσης σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ με το αριθμ. πρωτ. /22-05-2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ, και κατόπιν της με αριθμ. /19-05-2015 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων έχει υποπέσει: για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2005**, σε τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 22.000,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.960,00 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, βάσει της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών – προμηθευτών χρήσης 2005 του ελεγχόμενου και για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2006**, σε δύο (2) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.900,00 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:, βάσει της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών – προμηθευτών χρήσης 2006 του ελεγχόμενου.

- 3) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος σύνολο φόρων, τελών και εισφορών ποσού 58.048,04€.
- 4) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 5.805,33 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 6.966,40€, ήτοι συνολικό ποσό 12.771,73€.
- 5) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 11.880,00 €.
- 6) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 6.666,30€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης 7.999,56€, ήτοι συνολικό ποσό 14.665,86€.
- 7) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 2.405,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 2.886,77€, ήτοι συνολικό ποσό 5.292,41€.
- 8) Με τον υπ' αριθ. /2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 5.700,00 €.

Οι ως άνω προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 επιδόθηκαν στο προσφεύγοντα μαζί με το αριθμ./2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει των άρθρων 28 & 62 ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) προκειμένου να διατυπώσει ο προσφεύγων εγγράφως τις απόψεις του – αντιρρήσεις του σχετικά με το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εκ της από 09/01/2013 έκθεσης ελέγχου των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ και, προκύπτει ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, διατηρούσε κεντρική εγκατάσταση έδρας επί της οδού, αποθήκη επί της οδού και Εργοστάσιο επί της οδού Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται για μία «ανύπαρκτη» επιχείρηση, η δε «εικόνα» της στην αγορά και στον τρίτο συναλλασσόμενο με αυτή, ήταν αυτή της απολύτως νομίμως λειτουργούσας επιχείρησης.
2. Οι υπάλληλοι της Δ' Δ.Ο.Υ. Πειραιά, στις αλληπάλληλες επισκέψεις τους στην έδρα της επιχείρησης, βρήκαν αυτή κλειστή, αλλά δεν έκαναν κανέναν έλεγχο στις άλλες δύο εγκαταστάσεις της επιχείρησης που τους ήταν απολύτως γνωστές. Συνεπώς μπορεί η έδρα να ήταν κλειστή (όχι όμως και εγκαταλελειμμένη) αλλά μπορούσαν να ελέγξουν αν λειτουργούσαν η αποθήκη και το εργοστάσιο, τα οποία άλλωστε είναι και αυτά, τα οποία αποδεικνύουν αν «παράγεται» εμπορική δραστηριότητα στην πραγματικότητα.
3. Εάν η επιχείρηση «.....» μπόρεσε να «ξεγελάσει» την φορολογική Αρχή θεωρώντας «τεχνηέντως» φορολογικά στοιχεία, χωρίς να έχει πρώτα θεωρήσει φορολογικά βιβλία, πώς είναι δυνατόν να αναμένεται από τον τρίτο, ο οποίος ευκαιριακά συναλλάσσεται μαζί της, να μπορεί να γνωρίζει τις όποιες φορολογικές της ατασθαλίες.
4. Εάν η επιχείρηση «.....» δεν είχε προσωπικό και εμπορεύματα, για ποιο λόγο διατηρούσε αποθήκη και εργοστάσιο, σε δύο διαφορετικές εγκαταστάσεις, και για ποιο λόγο δεν έγινε έλεγχος και εκεί, όπου ενδεχομένως να διαπιστώνονταν και μείζονος αξίας φορολογικές παραβάσεις και παραβάσεις της εργατικής νομοθεσίας.
5. Ο έλεγχος δεν αναφέρει ποια προϊόντα θεωρεί ότι εικονικά φέρεται ότι ο προσφεύγων προμηθεύτηκε.
6. Εργασία παρέχει όχι μόνο ο νομίμως εργαζόμενος, αλλά και αυτός ο οποίος εργάζεται ανασφάλιστος. Επίσης έργο παράγεται με την εισαγωγή και προμήθεια προϊόντων και πρώτων υλών, ανεξάρτητα αν αυτό έχει γίνει νομίμως.
7. Ο έλεγχος την περί εικονικότητας κρίση του την στηρίζει στην 1634/1994 απόφαση του ΣΤΕ σύμφωνα με την οποία, « Το γεγονός ότι η Εταιρεία και η επιχείρηση που εξέδωσε το τιμολόγιο είναι Εικονική (δεν έχει πραγματική υπόσταση) αρκεί κατ'αρχήν για την απόδειξη αυτής της εικονικότητας του φερομένου ως εκδοθέντος από την εταιρεία αυτή τιμολογίου». Επομένως, δεν σημαίνει ότι το ΣΤΕ αποφαινεται ότι η Διοίκηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση να κάνει ενδελεχή και πραγματικό έλεγχο.

8. Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η ως άνω επιχείρηση δεν απασχολεί προσωπικό, δεν υποβάλλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και ταυτόχρονα δηλώνει ότι «εμφανίζει αμοιβές και έξοδα προσωπικού στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος». Ως εκ τούτου, τα ανωτέρω οδηγούν όχι σε μία ανυπόστατη-ανύπαρκτη επιχείρηση, αλλά σε μία επιχείρηση η οποία λειτουργεί άτακτα, ενδεχομένως και στα όρια της νομιμότητας ή και παραβιάζοντας αυτή. Αλλά όχι ανύπαρκτη.
9. Πώς μπορούσε να γνωρίζει ο ίδιος ή και κάθε τρίτο συναλλασσόμενο πρόσωπο, τις φορολογικές ή άλλες νομικές ατασθαλίες της εν λόγω επιχείρησης (εφόσον υπάρχουν) όταν η εικόνα που έχει είναι μία έδρα, μία αποθήκη και ένα εργοστάσιο. Όταν ο προσφεύγων παρήγγειλε ένα προϊόν και η παραγγελία του εκτελείται κανονικά και εκείνος στη συνέχεια κατέβαλε το τίμημα, και αυτό συμβαίνει μέσα σε δύο χρόνια πέντε φορές. Οπότε, δεν είχε λόγο αλλά ούτε και δικαίωμα να αναζητήσει τίποτε άλλο.
10. Ο ίδιος είναι επιχειρηματίας με την συγκεκριμένη-ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση από το έτος 1967 με διακοπή αυτής την 2.12.2008, ήτοι 41 συναπτά έτη, και ουδέποτε απασχόλησε την Δ.Ο.Υ. όντας ανέκαθεν νομοταγής και συνεπής φορολογούμενος. Ουδέποτε αρνήθηκε ή προσπάθησε να αποφύγει έλεγχο από την Δημόσια Οικονομική Αρχή, ως και από οποιαδήποτε άλλη Αρχή. Όλα αυτά τα έτη έχει υποστεί αναρίθμητους φορολογικούς ελέγχους, με τελευταίο αυτόν στον οποίο κατεστράφησαν τα βιβλία του.

Α) Ως προς την με αριθμ./2015 Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και την με αριθμ./2015 Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω Π.Δ. και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην

πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

Επειδή, στο άρθρο 19§4 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών

του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ** αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικότεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.

Επειδή, από την από 04/01/2013 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ
.....και ,

A) Στις σελίδες 2 και 18 προκύπτει ότι:

Ο προσφεύγων υπέπεσε:

- για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2005 έως 31/12/2005 σε τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 22.000,03 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.960,00 ευρώ όπως αυτά αναγράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του προσφεύγοντος, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ: και
- για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006 σε δυο (2) φορολογικές παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.900,00 ευρώ όπως αυτά αναγράφονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του προσφεύγοντος, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:

B) Στις σελίδες 14, 15 και 16 προκύπτει ότι:

Η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ: εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία καθώς πλέον του ότι δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, ήταν ανύπαρκτη και επαγγελματικά, καθόσον:

1. Ελάχιστα δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις ήτοι ως έδρα έχει δηλώσει επί της οδού στον Πειραιά, ως αποθήκη επί της οδού Λ. στο Πέραμα και ως εργοστάσιο επί της οδού
Ο χώρος που εμφανίζεται ως έδρα παραμένει κλειστός, είναι κενός και σύμφωνα με μαρτυρίες περιοίκων δεν παρουσιάζει κανενός είδους δραστηριότητα.
2. Από το 2004, η Δ.Ο.Υ. Δ' ΠΕΙΡΑΙΑ και το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, αναζητούν τα βιβλία και τα στοιχεία της «.....» πλην όμως σκόπιμα δεν τα προσκόμισε κανένας, παρά το γεγονός ότι έχουν επιδοθεί πολλές προσκλήσεις για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και σύμφωνα με μαρτυρίες περιοίκων εμφανίζεται άτομο σε αραιά χρονικά διαστήματα και παραλαμβάνει την αλληλογραφία της επιχείρησης.
3. Δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα, ούτε μηχανήματα έργου.
4. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν υποβάλλει περιοδικές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. από ενάρξεως, παρότι εμφανίζει αμοιβές και έξοδα προσωπικού στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
5. Η υποβολή των ανακριβών δηλώσεων Φ.Ε. και Φ.Π.Α. έγινε από την κατά τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει ελάχιστο ποσό φόρου για καταβολή στο Δημόσιο, με απώτερο σκοπό την μη υποκίνηση υποψιών και των αποπροσανατολισμό των ελέγχων.
6. Στη δήλωση έναρξης που υπέβαλε συμπεριέλαβε μεγάλη γκάμα επαγγελματών στις δραστηριότητές της προκειμένου να έχει μεγαλύτερο εύρος συναλλασσομένων, ήτοι δήλωσε αντικείμενο εργασιών τις γενικές κατασκευές, μετασκευές και επισκευές πλοίων – εργοστασίων- σιδηροκατασκευές παντός τύπου- σωληνουργικές εργασίες- καθαρισμοί – αμμοβολές βαφές πλοίων- εμπόριο παντός τύπου μηχανημάτων – πλωτών μέσων- σιδηρουδραυλικών και χρωμάτων- εμπόριο πάσης φύσεως μετάλλων – εισαγωγές και εξαγωγές και χονδρικό εμπόριο, επεξεργασία και εκτύπωση σαν πρώτη ύλη Εκδοτικών Οίκων.
7. Ο υπογράφων λογιστής τη δήλωση Φ.Ε. λογιστής είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.
8. Η επιχείρηση «.....» τεχνηέντως δεν θεώρησε ποτέ βιβλία.
9. Ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες. Κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Επομένως όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι στο σύνολο τους εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν.
10. Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, καθώς και από τα όσα ετέθησαν υπόψη του κατά τη διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση «.....» δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ τιμολογίων για συναλλαγές οι οποίες είτε δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ ή πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες , με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.
11. Η παροχή από την «.....» τέτοιων υπηρεσιών και σε τέτοια έκταση προϋποθέτει ότι διέθετε το κατάλληλο προσωπικό και την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή στοιχεία τα οποία όμως δεν είχε.

12. Η αξία που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογών Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

13. Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλαδή η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι εισοδήματος, Φ.Π.Α. κτλ.

Επειδή, ο προσφεύγων μετά από την από 07/02/2012 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου, κατάθεσε υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 η οποία έλαβε αριθμ. πρωτ./15-02-2012 ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην οποία αναγράφει:

« Σας δηλώνω ότι δεν κατέχω και δεν μπορώ να σας προσκομίσω τα ζητηθέντα στοιχεία και βιβλία με την υπ' αριθμ...../07-02-2012 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Τα πιο πάνω βιβλία και στοιχεία τα κατέστρεψα μετά από τακτικό έλεγχο που μου έγινε.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την επικαλούμενη από μέρους του καλή πίστη. Τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύναται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 478/1998).

Ειδικότερα, ο προσφεύγων όχι μόνο δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν αφ' ενός τον τρόπο μεταφοράς των περιγραφομένων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εμπορευμάτων ή τον τρόπο καταβολής της επ' αυτών αναγραφόμενης αξίας, αλλά αδυνατεί ακόμα και να επικαλεστεί την ύπαρξή τους. Ως εκ τούτου καθίσταται προφανές ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε τις εικονικές συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια με εκδότρια την φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση «.....». Δια της καταχωρήσεως δε αυτών στα τηρούμενα υπ' αυτού βιβλία, αποκόμισε όφελος εκ της μειώσεως των φορολογικών του υποχρεώσεων και συγκεκριμένα εκ της μη καταβολής των αντίστοιχων ποσών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04/01/2013 οικεία έκθεση ελέγχου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ και επί της οποίας εδράζεται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒ.Σ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Β) Ως προς τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2006, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό

Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2007, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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.

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 εμπειριστατωμένα 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, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή και περαιτέρω με προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προσβάλλονται μόνο οι εκτελεστές πράξεις οι οποίες εκδίδονται από τις διοικητικές αρχές. Τέτοιες δεν αποτελούν οι προσβαλλόμενες προσωρινές διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την σημείωση ότι σε περίπτωση αμφισβήτησής τους έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου **στερούνται εκτελεστότητας και δεν προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **02/09/2015** και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ, ως εξής :

α) για την με αριθμ./2015 Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και την με αριθμ./2015 Πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό και

β) για τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2006, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2007, τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και τον με αριθμ./2015 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, ως **απαράδεκτης**.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 5 και 9 του ν. 2523/1997:	44.000,06 €	(22.000,03 X 2)
---	-------------	-----------------

Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 5 και 9 του ν. 2523/1997:	22.000,00 €	(10.000,00 X 2)
---	-------------	-----------------

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).