



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 16/12/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 285

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333249

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του

χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά των με αριθμό «.....» αποφάσεως επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ».....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,».....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ,».....» πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και «.....» πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ «.....» και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό 1)».....» απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ, 2)».....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008,3)».....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ,4)».....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και 5)».....» πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ «.....».

(ΣΗΜΕΙΩΣΗ: οι υπ'αριθμ. 1 και 5 προσβαλλόμενες πράξεις ταυτίζονται καθώς πρόκειται ουσιαστικά για την ίδια παράβαση η οποία καταχωρείται σε δύο ηλεκτρονικά αρχεία. Παρατίθενται και οι δύο λόγω του ότι η προσφεύγουσα στρέφεται κατά αυτών. Η παρούσα απόφαση όμως πλέον θα αναφέρεται μόνο στην υπ'αριθμ.».....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ δεδομένου ότι η αναφορά και των δύο ταυτόσημων πράξεων καθίσταται άνευ ουσίας.)

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 10/11/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» 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:

Κατόπιν της υπ'αριθμ. ».....» έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ από το Σ.Δ.Ο.Ε «..... – Τμήμα», σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «.....» πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία, διενεργήθηκε, από την Δ.Ο.Υ «.....», έλεγχος

στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας η οποία κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (01.01.2007-31.12.2007) είχε ως κύρια δραστηριότητα «.....». Σημειώνεται ότι κατά τα αναγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου , η ελεγχόμενη πραγματοποίησε διακοπή εργασιών την 10/02/2010.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στη διαχειριστική χρήση 2007 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία ΚΒΣ πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία («.....»/07.02.2007,«.....»/09.02.2007,«.....»/05.03.2007,«.....»/07.03.2007 και «.....»/08.03.2007 Δ.Α-Τ.Π) για ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας 11000,9000,8000,11300 και 4500 € πλέον ΦΠΑ 2090,1710,1520,2147 και 855 € δηλ. συνολικής αξίας 13090 €,10710 €,9520 €,13447 € και 5355 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 18 παρ.9 του Π.Δ 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1 και 18 παρ.9 του Π.Δ 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις των άρθρων 5 §10 περ.β,9,19 §§1 και 4,21§ 2,24 § 2 και 38 Ν.2523/1997.

Τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 περ.γ Ν.2238/1994 και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών στο ύψος των 124183,93 € για τη χρήση 2007. Εξέδωσε δε την υπ'αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ με την οποία επέβαλε πρόστιμο ύψους 87600 € για τη ζήτηση, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 43800 € για ανύπαρκτες συναλλαγές (πρόκειται ουσιαστικά για την ίδια παράβαση η οποία καταχωρείται σε δύο ηλεκτρονικά αρχεία).

Επίσης εξέδωσε την υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α με την οποία καταλόγισε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου ύψους 37820,73 €. Επέβαλε δε παράλληλα στην προσφεύγουσα με την υπ'αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 παρ.1 Ν.2523/97, πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήτοι πρόστιμο ύψους 47817 €.

Τέλος εξέδωσε την υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με την οποία καταλόγισε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2008 φόρο εισοδήματος ύψους 62658,68 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων επιβολής προστίμου επικαλούμενη ότι :

Α)Η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου είναι αποσπασματική και ανεπαρκής αδύναμη να στηρίξει τον χαρακτηρισμό των επίδικων στοιχείων ως εικονικών.

Β)Ήταν εκ των πραγμάτων αδύνατο να γνωρίζει την εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων

Γ)Η επί μακρό χρόνο τήρηση συγκεκριμένης διοικητικής ερμηνείας , η οποία δημιουργεί στο φορολογούμενο σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι η συγκεκριμένη δραστηριότητα του και οι πράξεις του δεν συνιστούν φορολογικές παραβάσεις αποτελεί έκφραση της αρχής της χρηστής διοίκησης η οποία εν προκειμένω παραβιάστηκε

Δ)Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της σύμφωνα με την σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής

Ε)Πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώρηση εικονικού τιμολογίου είναι νομικώς πλημμελής κατά την έννοια του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας

ΣΤ)Ειδικά όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις αναφέρει ότι στην υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν προκύπτει με σαφήνεια η έννοια του όρου «διορθωτικός» καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του επιβληθέντος φόρου, στην δε υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ δεν προκύπτει από πουθενά με ποιόν μαθηματικό υπολογισμό και με ποια οικονομικά δεδομένα επιβλήθηκε το ποσό των 37820,73 €. Αναφορικά με την υπ'αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού ΚΒΣ ισχυρίζεται ότι της επιβλήθηκε ποσό προστίμου 87600 € χωρίς να αναφέρεται από πού πηγάζει αυτό το ποσό και κλείνοντας για την υπ' αριθμ. «.....» πράξη προσωρινού προσδιορισμού ΦΠΑ ισχυρίζεται ότι δεν αναφέρεται ποια είναι εικονικά φορολογικά στοιχεία και με βάση ποιους υπολογισμούς επιβλήθηκε το πρόστιμο των 47817 €.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 Ν.4174/2013 « Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική διοίκηση ,...οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης»

Επειδή στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης δεν είναι επιτρεπτός ο καταλογισμός φόρου όταν από θετικές ενέργειες της διοικήσεως δημιουργήθηκε ευλόγως στον φορολογούμενο , ενόψει των συντρεχουσών στη συγκεκριμένη περίπτωση περιστάσεων, σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση περί του ότι δεν υπόκειται στο φόρο αυτό.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί κακόπιστης ερμηνείας διάταξης από τη φορολογική αρχή προβάλλεται αόριστα δεδομένου ότι δεν προσδιορίζεται ρητά σε ποια διάταξη αναφέρεται. Σημειώνεται ωστόσο εν προκειμένω από καμμία θετική ενέργεια της διοικήσεως δεν δημιουργήθηκε εύλογα στην προσφεύγουσα δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν έχει υποπέσει σε φορολογική παράβαση και δεν θα υποβληθεί σε φορολογικό έλεγχο. Η δε πάροδος ικανού χρονικού διαστήματος από την επίμαχη διαχειριστική χρήση έως τη διενέργεια του φορολογικού

ελέγχου δεν συμβάλλει διόλου στη δημιουργία εύλογης πεπιοθήσεως στον φορολογούμενο περί άμεμπτης φορολογικής συμπεριφοράς με επακόλουθο τη μη διεξαγωγή ελέγχου.

Επειδή στη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2007 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε , έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43800 €

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 19 § 4 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 η το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο , με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια , σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση , δημόσια οικονομική υπηρεσία»

Επειδή το άρθρο 30 § 4 περ.γ Π.Δ.186/1992 ορίζει ότι « τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης η αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω οριζομένων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή για την επίδικη κρίση με αποτέλεσμα να επαναπροσδιορισθούν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπακόλουθα οι φορολογητέες εκροές αυτής .

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 30 π.δ 186/1992 παρ.4 ορίζεται ότι : « οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής , για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων , πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης , ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων ...»

Επειδή στο άρθρο 32 § 1 Ν 2238/1994 ορίζεται ότι « το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ , προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς , κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων , συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Επειδή μόνο το γεγονός ότι, σε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα των λογιστικών διαφορών, δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού. Αυτό άλλωστε συμβαίνει σε κάθε περίπτωση. Η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Εν προκειμένω οι διαπιστούμενες πλημμέλειες κατέστησαν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης της προσφεύγουσας καθώς το σύνολο της αξίας των επίδικων εικονικών τιμολογίων συνιστά σημαντικό ποσοστό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, είναι

δε τέτοια η φύση της επιχειρήσεως της προσφεύγουσας που δύνανται να επηρεάσουν και τα υπόλοιπα τιμολόγια δημιουργώντας αμφιβολίες για το νομότυπο της έκδοσης τους.(βλ. 1684/2014 ΣτΕ,462/2014 ΣτΕ,5469/2014 ΔΠΡ Θεσσαλ.)

Επειδή όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου η δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του , ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ αλλά και εισοδήματος και Φ.Π.Α είναι πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος καθώς : στην έκθεση ελέγχου και όσον αφορά την διαχειριστική περίοδο 2007 που αναφέρεται η υπό κρίση προσφυγή, αναγράφονται ρητά τα στοιχεία τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά και προσδιορίζονται πλήρως κατ'είδος , αριθμό, καθαρή αξία και φόρο. Περαιτέρω παρατίθεται και πλήθος στοιχείων , όπως αυτά προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο του ΣΔΟΕ «.....» στην εκδότρια εταιρεία , από τα οποία προκύπτει η εικονικότητα των συναλλαγών (σελ. 6 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ) , ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί τεκμαιρόμενης εικονικότητας είναι αβάσιμος και ανατιολόγητος, η καλή δε πίστη αυτής αναπόδεικτη. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι ως επιχείρημα υπέρ της ανυπαρξίας εικονικότητας παρατίθεται από τη προσφεύγουσα το γεγονός ότι το αντικείμενο εργασιών της εκδότριας εταιρίας αποτελεί πρώτη ύλη για τη δική της επιχείρηση, στοιχείο που σαφώς και δεν αποκλείει την εικονικότητα. Περαιτέρω σημειώνεται ότι ο έλεγχος εντόπισε ότι ενώ ο σύζυγος της προσφεύγουσας , ο οποίος ενεργούσε για λογαριασμό της, κατέθεσε ότι φόρτωνε τα υλικά που προμηθεύονταν σε φορητό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της επιχείρησης, η επιχείρηση ουδέποτε διέθετε μεταφορικό μέσο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.11 Ν.2523/1997 «δεν καταλογίζεται ιδιαίτερη παράβαση για την καταχώρηση εικονικών, πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων, εφόσον επιβάλλεται πρόστιμο της περίπτωσης β της προηγούμενης παραγράφου (για την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και τη λήψη εικονικών, ή νόθευση αυτών), ανεξάρτητα από το χρόνο στον οποίο ανάγεται η παράβαση».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τιμωρήθηκαν μεν από την φορολογική αρχή και οι δύο παραβάσεις (της λήψεως εικονικού τιμολογίου και της καταχωρίσεως του στα βιβλία) ενώ

σύμφωνα με το ως άνω άρθρο ήταν επιβλητέο πρόστιμο μόνο για την πρώτη από αυτές. Εφόσον όμως τελικώς το ύψος του εν λόγω προστίμου προσδιορίσθηκε άπαξ αντικειμενικώς κατ' ορθή εφαρμογή του Ν.2523/1997 σε ποσό που αντιστοιχεί μόνο στη λήψη του εικονικού τιμολογίου, δηλαδή ίσο με το διπλάσιο της αξίας του, σε κάθε περίπτωση στερείται σημασίας το αν πράγματι τιμωρητέες κατά τη φορολογική αρχή ήταν και οι δύο παραβάσεις.(ΣτΕ 3460/2012)

Επειδή και όσον αφορά τις ειδικότερες αιτιάσεις της προσφεύγουσας κατά των προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρουμε τα ακόλουθα : α)όσον αφορά την υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος η έννοια του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου προκύπτει από το άρθρο 34 Ν.4174/13 το οποίο ρητά αναγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη. Από τη δε από 12.06.15 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία επισυνάπτεται στην προσβαλλόμενη πράξη κατά τα αναγραφόμενα σε αυτή, προκύπτει αναλυτικά το προσδιορισθέν από έλεγχο ποσό φορολογητέου εισοδήματος, ο δε τρόπος υπολογισμού του επιβαλλόμενου τελικά ποσού φόρου ύψους 62658,68 € προκύπτει σαφώς από την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη. β) όσον αφορά την υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει από πουθενά με ποιον μαθηματικό υπολογισμό και με ποια οικονομικά δεδομένα της επιβλήθηκε το ποσό των 37820,73 €. Ο ισχυρισμός αυτός είναι ουσία αβάσιμος και ανατιολόγητος καθώς από την από 12/06/2015 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ η οποία αναγράφεται ως συνημμένη στην προσβαλλόμενη πράξη, προσδιορίζεται με σαφήνεια το καταλογιζόμενο ποσό. Ειδικότερα από τις σελίδες 10 (όπου προσδιορίζεται ο συντελεστής) , 11 (όπου προσδιορίζονται οι φορολογητέες εκροές) και 12 -13 (όπου παρατίθεται αναλυτικός πίνακας εκκαθάρισης του φόρου) αυτής σε συνδυασμό και με την ως άνω από 12/06/2015 έκθεση ελέγχου εισοδήματος , η οποία όπως σαφώς αναφέρεται και στην ως άνω έκθεση ελέγχου ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής και από την οποία προκύπτει επακριβώς ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων, προκύπτει ξεκάθαρα ο τρόπος υπολογισμού του οφειλόμενου ποσού. γ) αναφορικά δε με την υπ'αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι της επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 87600 € αόριστα χωρίς να αναφέρεται από πού πηγάζει το πρόστιμο αυτό. Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος καθώς τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (η οποία κατά τα αναγραφόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη αποτελεί συνημμένο αυτής) αναφέρεται ρητά το άρθρο 5 § 10 περ.β Ν.2523/1997 βάσει του οποίου « 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 καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων ευρώ...». Δεδομένου ότι η καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων ανέρχεται στο ποσό των 43800 € επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο , συγκεκριμένα πρόστιμο ύψους 87600 €. Τέλος και όσον αφορά την υπ'αριθμ.«.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, η

προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο για φορολογικά στοιχεία χωρίς να αναφέρεται ρητώς ποια είναι αυτά και με ποίους μαθηματικούς υπολογισμούς επιβλήθηκε αυτό. Όλα τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από την από 12.06.15 έκθεση ελέγχου για την εφαρμογή του άρθρου 6 § 1 Ν.2523/1997 η οποία όπως ρητά αναγράφεται στην προσβαλλόμενη πράξη προστίμου αποτελεί συνημμένο αυτής. Αναφορικά δε με την αναφορά εννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων , όπως ρητά επεξηγείται στο κεφάλαιο 2 της ως άνω έκθεσης , ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....». Παράλληλα όμως διαπιστώθηκε από το ΣΔΟΕ «.....» ότι για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο έλαβε τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» και δεδομένου ότι για την συγκεκριμένη παράβαση εκδόθηκαν πράξεις της φορολογικής αρχής μόνο για την φορολογία του Κ.Β.Σ, ο έλεγχος επεκτάθηκε στην έκδοση πράξεων και για τις λοιπές φορολογίες, όπως εν προκειμένω του Φ.Π.Α.

Όλα τα ανωτέρω προκύπτουν, πέραν από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και από τα σχετικά σημειώματα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου τα οποία κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν.4174/2013 επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με πράξεις προσωρινού προσδιορισμού για κάθε φορολογία πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων προκειμένου αυτή να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προθεσμία αυτή παρήλθε άπρακτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Διαχειριστική περίοδος 2007

Υπ' αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ : 87600 €

Υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ :37820,73 €

Υπ' αριθμ. «.....» πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ : 47817 €

**Υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος : 62658,68 €**

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).