



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 05/02/2015

Αριθμός 445
απόφασης:

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9587340
ΦΑΞ : 210 9531321

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 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».

γ. 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».

δ. 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. Την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του « » , ΑΦΜ:, με έδρα κατά : της με Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α με αριθμό του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ , με την οποία καταλογίζεται εις βάρος του προσφεύγοντα παράβαση για την υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α ποσού 13.743,54 € για τη διαχ/κή περίοδο 21/9/1992-31/12/1992 .

4. Την με αριθμό Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ , με την οποία καταλογίζεται παράβαση ποσού 13.743,54 € για τη διαχ/κή περίοδο 21/9/1992-31/12/1992 της οποίας ζητείται η ακύρωση

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 Τμήματος Εσωτ. Επανεξέτασης

Επί της με αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής του « η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος η παράβαση της υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 21/09/1992-31/12/1992 διότι η διαφορά που προέκυψε μεταξύ των δεδομένων των δηλώσεων ΦΠΑ και του ελέγχου είναι τέσσερα εκατομμύρια εξακόσιες ογδόντα τρεις χιλιάδες εκατόν δώδεκα δραχμές (4.683.112δρχ.) ήτοι δεκατρείς χιλιάδες επτακόσια σαράντα τρία ευρώ και πενήντα τέσσερα λεπτά (13.743,54), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 47 §§ 1β, 2β και 5 του ν. 1642/1986 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου νόμου και για την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. ίσο με δεκατρείς χιλιάδες επτακόσια σαράντα τρία ευρώ και πενήντα τέσσερα λεπτά (13.743,54), ήτοι 100% επί της διαφοράς του φόρου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθμό **απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών** ακυρώθηκε η με αριθμό **Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων διότι, ως έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα με την/.....-2003 **Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, ακυρώθηκε λόγω νομικής πλημμέλειας της τελευταίας (απόφαση/2011 του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών) διότι αντίστοιχα δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης του προσφεύγοντος. Ήδη με την από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου, η οποία συντάχθηκε ύστερα από την αρ...../2011 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, εκδόθηκε προς άρση της νομικής πλημμέλειας προαναφερόμενης πράξης (...../.....-2003 **Πράξη Επιβολής Προστίμου**) η με αριθμό/.....-2012 **Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**

Η προβαλλόμενη πράξη μετά της από έκθεσης ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου Χρήστου Κολοβού στηρίχθηκε στην προαναφερόμενη από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου καθώς και στην από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου η οποία επίσης προσβάλλεται με την υπό εξέταση με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή. Σύμφωνα με την τελευταία αναφερόμενη έκθεση (σελ. 18) τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε για την ελεγχόμενη περίοδο ως διαφορά φόρου το ποσό των τεσσάρων εκατομμυρίων εξακοσίων ογδόντα τριών χιλιάδων εκατόν δώδεκα δραχμών (4.683.112 δρχ.) ήτοι δεκατριών χιλιάδων επτακοσίων σαράντα τριών ευρώ και πενήντα τεσσάρων λεπτών (13.743,54), με βάση την οποία (διαφορά φόρου) επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα ίσο με δεκατρείς χιλιάδες επτακόσια σαράντα τρία ευρώ και πενήντα τέσσερα λεπτά (13.743,54), ήτοι 100% επί της διαφοράς του φόρου.

Κατά της ανωτέρω Οριστικής Πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α η προσφεύγουσα κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

Α) μη νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε την προβαλλόμενη πράξη αφού στην από

.....2003 έκθεση ελέγχου δεν περιέχεται αιτιολογία της εξαιρέσεώς της από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις της αποφάσεως Υπ. Οικ. 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/20-05-1998, ούτε της επιδόθηκε η απόφαση της εξαίρεσης από την εν λόγω ΠΟΛ. 1144/1998 προκειμένου να λάβει γνώση και να ασκήσει τα κατά νόμο προβλεπόμενα ένδικα μέσα, εν πάσει δε περιπτώσει για να ασκήσει το δικαίωμα της ακροάσεως ενώπιον του αρμόδιου Προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής,

Β) πλημμελώς και παντελώς αόριστα η Φορολογική Αρχή δεν προέβη στην απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών και στην από-2003 έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται κάποια κρίση περί της εικονικότητας των στοιχείων, ενώ στην από-2014 έκθεση ελέγχου που κοινοποιήθηκε μαζί με την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. υπάρχει η αόριστη αναφορά ότι υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις χωρίς να διευκρινίζεται από που ακριβώς προέκυψε η ανακρίβειά τους,

Γ) μη ορθά η Φορολογική Αρχή διατύπωσε την άποψη της ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας για τον απλούστατο λόγο ότι υπήρχε η δυνατότητα της διασταύρωσης των τιμολογίων των δαπανών της εκ του αριθμού της καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων της και του ονόματος του εκδότη των σχετικών τιμολογίων που είχε λάβει,

Δ) ανατιολόγητα, ως προς τον τρόπο αξιολόγησης του αντικειμένου εργασιών όπως και των αριθμητικών δεδομένων της επιχείρησης, η Φορολογική Αρχή προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου της, και

Ε) μη νόμιμα προέβη η Φορολογική Αρχή σε επιβολή φόρου σε βάρος της διότι δεν είχε στη διάθεσή της τα βιβλία και στοιχεία που ζητήθηκαν από τον έλεγχο αφού αυτά είχαν παραληφθεί από την ΥΠΕΔΑ, η σύνταξη δε της με αριθμό/.....2003 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, τα οποία είχαν παραληφθεί προηγούμενα από την ΥΠΕΔΑ, ήταν άκυρη δεδομένου ότι οι ελεγκτές κατάσχεσαν αντικείμενα τα οποία ουδέποτε της είχαν επιστραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με την **Α.Υ.Ο 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/20-05-1998 (ΦΕΚ Β' 526) άρθρο 1 και 2 περ. δ'** προβλέπεται ότι:

«1. Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών επιτηδευματιών που αφορούν χρήσεις που έκλεισαν μέχρι και 31/12/1997.

2. Από τις κατά την προηγούμενη παράγραφο υποθέσεις, εξαιρούνται:... δ. Όλως εξαιρετικώς, υποθέσεις για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να ενεργηθεί πλήρης έλεγχος. Για τις υποθέσεις αυτές αποφαινόμενοι με αιτιολογημένη απόφασή τους ο αρμόδιος Οικονομικός Επιθεωρητής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. καθώς και ο προϊστάμενος του τμήματος ελέγχου, εφόσον υφίσταται τμήμα ελέγχου.»

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε γνώση της εξαιρέσεώς της άμα της κοινοποίησης σε αυτήν της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, η οποία προέβλεπε την υπαγωγή της σε διενέργεια πλήρους ελέγχου κατά τις γενικές φορολογικές διατάξεις κι όχι βάσει των οριζομένων στην ΠΟΛ. 1144/1998.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1§5 της ΑΥΟ 1062187/1443/ΔΕ-Α'/20-07-2003 προβλέπεται ότι: «5. Για ανέλεγκτες υποθέσεις χρήσεων μέχρι και 1998, ελεγκτικής αρμοδιότητας των ΔΟΥ ή ΤΕΚ ή ΠΕΚ, που αφορούν επιτηδευματίες που έχουν κηρυχθεί σε πτώχευση ή για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι πρέπει να ενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μπορεί να εκδίδονται απευθείας εντολές τακτικού ελέγχου κατά τις γενικές διατάξεις, χωρίς να ακολουθείται η διαδικασία της παρ. 2.δ του άρθρου 1 της απόφασης 1061203/1148/ΠΟΛ.1144/1998 για την εξαίρεση τους από τον τρόπο ελέγχου της απόφασης αυτής ή των άρθρων 3 και επόμενα της απόφασης 1063790/1444/ΠΟΛ.1168/2001, όπως οι αποφάσεις αυτές ισχύουν.

Για τις παραπάνω υποθέσεις που ελέγχονται κατά τις γενικές διατάξεις, εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης 1068419/1256/ΠΟΛ.1145/1999. Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της απόφασης 1075331/1453/ΠΟΛ.1231/2000 εξακολουθούν να ισχύουν, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρούσας.»

Επειδή κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα ο προσφεύγων είχε κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης βάσει της/.....1997 απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών και είχε κοινοποιηθεί στην οικεία Δ.Ο.Υ. ο διορισμός της δικηγόρου Αθηνών, ως συνδίκου πτώχευσης ενώ με επόμενη απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου (...../.....-1997 απόφαση Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών) κηρύχθηκε η παύση των εργασιών της πτώχευσης και ο πτωχός μη συγγνωστός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος.... αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.....από εκδότη ...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 από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ οι οποίοι διεξήγαγαν έρευνα επί των κριθέντων ως εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, αποφαίνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που αποδέχθηκε-έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα ήταν ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ από ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ επιχειρήσεις .

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ΥΠΕΔΑ με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα

πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση για τη λήψη ΠΛΑΣΤΩΝ και ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ συνολικής αξίας 25.960.000 δρχ. για την οποία η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση τόσο για τα πραγματικά και νομικά περιστατικά όσο και για τις αποδείξεις της Φορολογικής Αρχής περί της ουσιαστικής ανυπαρξίας των επιχειρήσεων και της εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών και, ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι. Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, τεκμηριώνουν δε με τρόπο συγκεκριμένο σε τι συνίσταται η εικονικότητα και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων ως πλαστών και των συναλλαγών ως εικονικών στο σύνολό τους.

Επειδή το πόρισμα της παραπάνω έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) αποφαίνεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που αποδέχθηκε-έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα ήταν ΠΛΑΣΤΑ και ΕΙΚΟΝΙΚΑ από ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ επιχειρήσεις. Για τις συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως αναφέρεται στην προσβαλλόμενη έκθεση του εφοριακού υπαλλήλου εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (ΑΕΠ 249/1994) για τη λήψη ΠΛΑΣΤΩΝ και ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ συνολικής αξίας 25.960.000 δρχ. για τις οποίες η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση τόσο για τα πραγματικά και νομικά περιστατικά όσο και για τις αποδείξεις της Φορολογικής Αρχής περί της ουσιαστικής ανυπαρξίας των επιχειρήσεων και της εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9 του ΚΒΣ** "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει

Επειδή, 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 αντισυμβαλλομένου 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 στα τιμολόγια) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφει στην σελίδα 11 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 2-3), εμπειριστатωμένα. Στην ίδια έκθεση (σελίδες 3-6) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης είναι ελαττωματική, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή κατά την έκδοση της με αριθμ./2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου, σε εκτέλεση της απόφασης/2013 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (7ο Τριμελές) τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό προστίμου σύμφωνα με την ήδη εκδοθείσα και κοινοποιηθείσα στην προσφεύγουσα με αριθμό/2003 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. και ήδη ακυρωθείσα με την προαναφερόμενη δικαστική απόφαση, με αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή αναφορικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί αοριστίας της από έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη επισημαίνεται ότι αυτή, ως έχουσα παρακολουθηματικό χαρακτήρα, αφορά την επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. όπως αυτό προβλεπόταν από τις σχετικές διατάξεις του ν. 1642/1986 αναφορικά με τη διαπίστωση της ανακρίβειας των δηλώσεων βάσει της διαφοράς φόρου που προσδιορίζεται πρωτογενώς στην από έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. στην οποία και ρητά αναφέρεται και δεν υπεισέρχεται στην προέλευση της διαφοράς φόρου, η οποία έχει προσδιοριστεί ήδη με την από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου καθώς και την από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρ. 30§4 του Κ.Β.Σ. για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, προκειμένου αυτά να κριθούν ως ανακριβή αρκεί να υφίστανται διαζευκτικά ή αθροιστικά, μεταξύ άλλων, οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

«...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,...

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί

χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν...».

Επειδή προκύπτει τόσο στην από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου καθώς και στην από έκθεση ελέγχου του εφοριακού υπαλλήλου (σελ. 10-11 και σελ. 16-17 των εκθέσεων αντίστοιχα) και στοιχειοθετείται η κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων της

Επειδή ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του τακτικού φορολογικού ελέγχου τα στελέχη των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν (ΤΠΥ-ΔΑ) για τις χρήσεις 1992, 1993, 1994, με αποτέλεσμα τα αναφερόμενα έσοδα να προκύπτουν μόνο από εγγραφές στο τηρούμενο βιβλίο και να καθίσταται αδύνατη η διασταύρωση των Τ.Π.Υ. με το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Επειδή ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του άρθρου 6 του ν. 2238/94 που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα για την προσκόμιση στον έλεγχο όλων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 ο οποίος αρνήθηκε την προσκόμιση αυτών. Η μη προσκόμιση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο, ύστερα από έγγραφη πρόσκληση καθιστά τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Επίσης η άρνηση επίδειξης βιβλίων για τακτικό έλεγχο ισοδυναμεί με μη τήρηση (ΣτΕ 2996/89).»

Επειδή οι διαπιστωθείσες πράξεις και παραλείψεις επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων... ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 του ν. 2238/94 και τα ακαθάριστα έσοδα τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2, 3, 4 και 5 του ν. 1642/86.»

Επειδή επιδόθηκε με θυροκόλληση στην οικία της προσφεύγουσας (αρ.Υ.Σ.Ε.) με βάση το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την επίδοση σημειώματος σχετικά με τη διαπίστωση των παρατυπιών πριν την έκδοση της πράξης προσδιορισμού των αποτελεσμάτων (1627/2009 ΔΕΦ ΑΘ), και επί του οποίου θα είχε ευχερώς παρουσιάσει, αν ήθελε, τις ενστάσεις της περί της κρίσης των βιβλίων της ως ανακριβών.

Επειδή όπως έχει κριθεί επίσης πάγια από τη νομολογία (198/2009, 199/2009, 200/2009, 201/2009, 202/2009 ΔΕΦ ΑΘ κ.λπ.) εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος λαμβάνει χώρα ακόμη και σε περίπτωση καταστροφής ή απώλειας των τηρηθέντων βιβλίων διότι σε αυτήν την περίπτωση δεν τεκμαίρεται η ακρίβεια της δηλώσεως που έχει υποβληθεί από το φορολογούμενο, αλλά από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό θα κριθεί η ακρίβεια αυτή.

Επειδή ορθά η Φορολογική Αρχή προέβη τόσο σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας όσο και στον τρόπο προσδιορισμού των ακαθαρίστων αυτής λαμβάνοντας υπόψη το αντικείμενο εργασιών της (κατασκευή ιδιωτικών και δημοσίων τεχνικών έργων) όπως και τα αριθμητικά δεδομένα που προκύπτουν από τα στοιχεία των δηλώσεών της δίχως να απαιτείται

ιδιαίτερη αιτιολόγηση του τρόπου αξιολόγησης των στοιχείων αυτών, όπως επικαλείται αβάσιμα η προσφεύγουσα.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή κατά τη χρήση 1992 δεν επιδείχθηκαν παραστατικά δαπανών καταχωρηθέντα στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων εννέα (9) τιμολόγια δαπανών.

Επειδή για τη χρήση 1992 ο έλεγχος έχει στη διάθεσή του μόνο το τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων

Επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε, όχι μόνο τα ληφθέντα από αυτόν εννέα (9) τιμολόγια δαπανών αλλά ούτε και τα επτά (7) Τ.Π.Υ. (Νο 1 έως 7) που ο ίδιος φέρεται να εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία του ως ακαθάριστα έσοδα (επισημαίνεται ότι για τη συγκεκριμένη χρήση δεν υπέβαλε ούτε δήλωση Συγκεντρωτικής Κατάστασης Τιμολογίων Πελατών-Προμηθευτών άρθρ. 20 Κ.Β.Σ.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 §3,4 του π.δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) προβλέπεται ότι: «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. 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 αντίγραφο 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.»

Επειδή όπως έχει κριθεί επίσης από τη νομολογία επανειλημμένα (81/2012 ΣτΕ, 2076/2009 ΣτΕ, 3196/2008 ΣτΕ κ.λπ.) όταν τα όργανα που διενεργούν φορολογικό έλεγχο προβαίνουν σε κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας η σύνταξη σχετικής εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοσή της στον

επιτηδευματία. Η έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως «εκθέσεως κατασχέσεως», μη αρκούσης απόδειξης παραλαβής. Επομένως, για τη νομιμότητα πράξεως της φορολογικής αρχής που τυχόν επακολουθεί και ερείδεται στα βιβλία και στοιχεία αυτά, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος, επιβαλλόμενος από το νόμο ως στοιχείο του κύρους της πράξεως, η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοση αντιγράφου αυτής στον υπόχρεο.

Επειδή, ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων επέβαλε το ως άνω προβλεπόμενο πρόστιμο στηριζόμενη στο εκ του νόμου δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο για την παράβαση της υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 §§ 1β, 2β και 5 του ν. 1642/1986 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαχ/κής περιόδου 22.9.1992-31.12.1992.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Πρόστιμο ΦΠΑ αρθ.47παρ.1β,2β&4 Ν.1642/86 φορ.περιόδου 1992 13.743,54 ευρώ.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).