



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-06-2019

Αριθμός Απόφασης: 1545

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με του – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στον, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του Ν.4472/2017, 6 Ν.2523/1997 και 55 παρ. 2δ' Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του προσφεύγοντος με συμπληρωματικούς λόγους επί της ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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 στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο / υπόμνημα του προσκόμισε νέα στοιχεία και συμπληρωματικούς λόγους για την ενδικοφανή προσφυγή και κατόπιν τούτου εκδόθηκε η υπ. αριθ. Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία αποφασίστηκε η παράταση εξέτασης της προαναφερόμενης ενδικοφανούς προσφυγής κατά 30 ημέρες.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα κατόπιν της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** για επανέλεγχο της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. χρήσης 2012, που διενεργήθηκε με την από έκθεση Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. (εν συνεχεία της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και του υπ. αριθ. αιτήματος του προσφεύγοντος.

Αιτία του επανελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** η από Πληροφοριακή της Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. με την οποία γνωστοποίησε στη **Δ.Ο.Υ.** ότι η επιχείρηση - **Α.Φ.Μ.**, στη χρήση 2012, εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 53.393,92 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 12.280,60 ΕΥΡΩ, τα οποία είναι εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή.

Τα εικονικά αυτά φορολογικά στοιχεία είναι τα ακόλουθα:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	31/01/2012		Συμμετοχή στη δαπάνη εργαστηριακού ελέγχου	220,00	50,60
2	29/02/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	7.358,46	1.692,45
3	30/04/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	2.000,00	460,00
4	30/04/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα	2.000,00	460,00

			καταστήματα		
5	30/04/2012		Είσοδος προϊόντων στα καταστήματα	1.871,62	430,47
6	08/05/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	365,00	83,95
7	11/06/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	2.403,03	552,70
8	11/06/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	1.854,09	426,44
9	21/06/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	150,00	34,50
10	09/07/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	1.586,00	364,78
11	13/07/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	14.306,62	3.290,52
12	20/07/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	158,00	36,34
13	23/07/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	30,00	6,90
14	31/07/2012		Προβολή και προώθηση των προϊόντων στα καταστήματα	9.675,35	2.225,33
15	02/08/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	4.938,00	1.135,74
16	02/08/2012		Συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες	4.377,00	1.006,71
17	26/07/2012		Μηνιαία υπερνοίκιαση τελάρων	100,75	23,17
			Σύνολα	53.393,92	12.280,60

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, βάσει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 του Ν.4472/2017).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ. με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 5.339,39**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε δέκα επτά (17) εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 53.393,92 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 12.280,60 ΕΥΡΩ, ήτοι συνολικής αξίας 65.674,52 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (περί Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε΄

του Ν.4337/2015, καθώς η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ήτοι:

Α/Α	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΡ/ΜΟΥ
1	Λήψη 17 εικονικών φορολογικών στοιχείων	53.393,92	53.393,92 X 10% = 5.339,39

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 23.799,80 ΕΥΡΩ. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων δεν είχε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ύψους 12.280,60 ΕΥΡΩ, καθώς δεν κατείχε νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), ήταν η έκδοση, της με αρ. της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του Ν.4472/2017, 6 Ν.2523/1997 και 55 παρ. 2δ' Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **6.140,30 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε μη νόμιμα, έκπτωση φόρου εισροών, ποσού 12.280,60 ΕΥΡΩ, με βάση τα ως άνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε (ποσό έκπτωσης 12.280,60).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνεταιρισμός ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας χωρίς ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές.
2. Για να είναι εικονικά τα φορολογικά στοιχεία θα πρέπει να γίνει έλεγχος στον εκδότη, να του καταλογιστεί εικονικότητα.

3. Στη νομολογία (νόμοι – ΠΟΛ) δεν υπάρχει εικονικότητα ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή (εικονικότητα υπάρχει ως προς τη συναλλαγή, ως προς το πρόσωπο του εκδότη ή μερικώς εικονικά)
4. Καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι συναλλαγές εξοφλήθηκαν με δίγραμμες επιταγές και ο εκδότης είναι πραγματικό πρόσωπο
5. Παράνομη επιβολή σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων
6. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Υπάρχει κατάχρηση εξουσίας και ανύπαρκτη αιτιολογία στις εκθέσεις ελέγχου σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 επιτηδεύματος 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως

ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος αφενός έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της από Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**, με τα οποία διαπιστώνεται και αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση - **Α.Φ.Μ.**, στη χρήση 2012, εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 53.393,92 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 12.280,60 ΕΥΡΩ, τα οποία είναι εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή, αφετέρου διενήργησε δικές του ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των οποίων διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία του τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία και ο αναλογούν Φ.Π.Α. αυτών συμπεριλήφθηκε στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο εισροών της εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., χρήσης 2012 του προσφεύγοντος, με αποτέλεσμα να εκπέσει (και να του επιστραφεί Φ.Π.Α., με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Οι λόγοι που αποδεικνύουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις παρουσιάζονται α) στην ενότητα «4 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), β) στην ενότητα «Β ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) στην ενότητα «4 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 6 Ν.2523/1997 / Άρθρου 79 του Ν.4472/2017).

Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα παρουσιάζονται περιληπτικά κατωτέρω:

- Με το από ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας που συντάχθηκε μεταξύ της ελεγχόμενης και της συμφωνήθηκε ότι η ελεγχόμενη θα λαμβάνει στα πλαίσια της ετήσιας συνεργασίας εκπτώσεις ως εξής : 1. εκπτώσεις επί του συνολικού τζίρου βάσει συγκεκριμένου και προκαθορισμένου συμφωνημένου συντελεστή έκπτωσης ανά κατηγορία προϊόντος, ο οποίος κυμαίνεται από 9 % έως 15,5 % 2. εκπτώσεις επί του συνολικού τζίρου για φύρες – ακατάλληλα με ποσοστό 3 % 3. εκπτώσεις επί συνολικού τζίρου για logistics , με ποσοστό 5% και extra ενέργειες συγκεκριμένου ποσού

- Η επιχείρηση πραγματοποίησε συνολικές αγορές προϊόντων στη χρήση 2012 από την ελεγχόμενη καθαρής αξίας 202.072,60 ευρώ πλέον ΦΠΑ και βάσει του ιδιωτικού συμφωνητικού θα έπρεπε να λάβει Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης συνολικής αξίας 34.352,34 ευρώ και
- Για τα ανωτέρω περιγραφόμενα ποσά, καθώς και για extra ενέργειες συγκεκριμένου ποσού, όπως φαίνεται στις αναλύσεις των εκπτώσεων τζίρου που έθεσε η «.....» στη διάθεση του ελέγχου εξέδωσε τα επίμαχα Τ.Π.Υ με την αιτιολογία της «Προβολής και Προώθησης προϊόντων στα καταστήματά μας» και «συμμετοχή σε προωθητικές ενέργειες».
- Τα προαναφερόμενα Τ.Π.Υ. είναι εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή, αφού στην πραγματικότητα δεν εκδίδονται για υπηρεσίες προβολής και προώθησης των προϊόντων των αντισυμβαλλομένων της «.....», αλλά προκειμένου η ίδια να λάβει προσυμφωνημένες, βέβαιες και οριστικές εκπτώσεις αγορών επί του συνολικού τζίρου.
- Εξάλλου δεν αποδεικνύεται από τα συμφωνητικά και τα λοιπά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου η συμμετοχή σε δαπάνες εργαστηριακού ελέγχου, η μηνιαία υπερνοικίαση τελάρων, οι προσφερόμενες υπηρεσίες προβολής και προώθησης, το χρονικό διάστημα στο οποίο αναφέρονται, αν είναι διαρκείας ή επαναλαμβανόμενες, ποια προϊόντα αφορούν κ.α κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ.11 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.
- Οι αντισυμβαλλόμενοι δεν εξέδωσαν κανένα Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης τη χρήση 2012 ως όφειλαν σύμφωνα με τις εμπορικές συμβάσεις που υπογράφηκαν. Αντιθέτως η «.....» προέβη σε αυθαίρετη αντικατάσταση αυτών με έκδοση Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, των οποίων η καθαρή αξία είναι ίση με την προσυμφωνημένη αξία των εκπτώσεων επί τζίρου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι προαναφερόμενες σχετικές από Εκθέσεις Ελέγχου διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αποδεικνύουν τη διαπίστωση περί εικονικότητας των υπό εξέταση ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, όπως αναφέρεται στις σχετικές από εκθέσεις ελέγχου η **Δ.Ο.Υ.** έλαβε γνώση ότι τα υπό εξέταση εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή όταν της κοινοποιήθηκε η από Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου της **Δ.Ο.Υ.**, η οποία διενήργησε έλεγχο στον εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και η οποία απέδειξε ότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία είναι εικονικά. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να διενεργηθεί πρώτα έλεγχος στον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος». (Σημειώνεται ότι: Η παράγραφος 2 καταργήθηκε με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 17.10.2015, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου 4342/2015 η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1021/2018 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 291/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Διοικητή ΑΑΔΕ, αναφορικά με την εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του Κ.Φ.Δ. επί παραβάσεων έκδοσης εικονικών στοιχείων όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, οι οποίες διαπράχθηκαν μέχρι τις 26.7.2013 και μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015 (12.10.2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, για τις εν λόγω παραβάσεις δύναται να τύχουν εφαρμογής και μετά την κατάργηση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., οι ουδέποτε καταργηθείσες μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 35 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, δηλαδή, εφόσον το νέο καθεστώς επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον ίδιο τον φορολογούμενο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, γίνεται αντιληπτό ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στη νομολογία (νόμοι – ΠΟΛ) δεν υπάρχει εικονικότητα ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος γιατί σχετικές διατάξεις υπάρχουν και στο Ν.4174/2013 και στην ΠΟΛ.1021/2018 και στην υπ' αριθ. 291/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Β' τμήμα).

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕφΑΘ 461/2013).

(ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1071/2015: ...«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπιτρεπτό για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου».

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα): ...« Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, διότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία και ειδικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν αποδείχθηκε από τα συμφωνητικά και τα λοιπά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου η συμμετοχή του εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων σε δαπάνες εργαστηριακού ελέγχου, η μηνιαία υπερνοικίαση τελάρων, οι προσφερόμενες υπηρεσίες προβολής και προώθησης, το χρονικό

διάστημα στο οποίο αναφέρονται, αν είναι διαρκείας ή επαναλαμβανόμενες, ποια προϊόντα αφορούν κ.α κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παρ.11 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.. Σημειώνεται δε ότι δεν εκδόθηκε κανένα Πιστωτικό Τιμολόγιο Έκπτωσης τη χρήση 2012, σύμφωνα με τις εμπορικές συμβάσεις που υπογράφηκαν. Αντιθέτως ο προσφεύγων προέβη σε αυθαίρετη αντικατάσταση αυτών με έκδοση Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, των οποίων η καθαρή αξία είναι ίση με την προσυμφωνημένη αξία των εκπτώσεων επί τζίρου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υπήρχε καλή πίστη κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων γνώριζε ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία που έλαβε ήταν εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις περ. ε', της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:.....

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. [2690/1999](#) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.. ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 5.339,39**, αναφέρει ότι το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε δέκα επτά (17) εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 53.393,92 ΕΥΡΩ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (περί Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν.4337/2015, καθώς η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ήτοι:

Α/Α	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΡ/ΜΟΥ
1	Λήψη 17 εικονικών φορολογικών στοιχείων	53.393,92	53.393,92 X 10% = 5.339,39

Λόγω δε, του ότι στην σχετική από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η οποία μνημονεύεται και στο σώμα της πράξης, αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία και η αξία έκαστου των 17 φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς την περιγραφόμενη συναλλαγή, δεν υπάρχει πλημμέλεια στη σύνταξη της εν λόγω πράξης. Επισημαίνεται δε, ότι το γεγονός ότι δεν αναφέρεται ξεχωριστά το ύψος του προστίμου που απορρέει από το κάθε ένα από τα δέκα επτά εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν στοιχειοθετεί βάση ακυρότητας της υπό εξέταση πράξης, καθώς αφενός δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση βάσει νόμου και αφετέρου αφορούν την ίδια χρήση.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της αμεροληψίας, της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της αμεροληψίας επιβάλλει στη Διοίκηση να είναι απροκατάληπτη και ανεξάρτητη από παρεμβάσεις ατομικών συμφερόντων και από επιρροές που υπονομεύουν το δημόσιο συμφέρον. Επιπρόσθετα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο. Ωστόσο, δε σημαίνει ότι οι προαναφερόμενες αρχές μπορούν να εξελιχθούν σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Ιδιαίτερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής

παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν σχετικών εκθέσεων ελέγχου τα πορίσματα των οποίων τεκμηριώνονται πλήρως. Συνεπώς, δεν παραβιάστηκε καμία από τις αρχές που επικαλείται ο προσφεύγων και δεν έγινε καμία κατάχρηση εξουσίας εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης η οποία κινήθηκε μέσα στα πλαίσια της νομιμότητας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του Ν.4472/2017, 6 Ν.2523/1997 και 55 παρ. 2δ' Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο / (53.393,92 X 10%)	5.339,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.339,39

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 του Ν.4472/2017, 6 Ν.2523/1997 και 55 παρ. 2δ' Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο / (12.280,60 X 50%)	6.140,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.140,30

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	Ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.	Επανελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	206.227,29	206.227,29	206.227,29	
Αξία φορολογητέων εισροών	328.875,38	275.481,46	275.481,46	
Φόρος εκροών	44.364,29	44.364,29	44.364,29	
Φόρος εισροών	70.622,73	58.342,13	58.342,13	
Λοιπά προστιθέμενα	546,85	546,85	546,85	
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών	71.169,58	58.888,98	58.888,98	
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.805,33	14.524,73	14.524,73	12.280,60
Φόρος που επιστρέφεται	26.805,33			
Διαφορά φόρου προς βεβαίωση		12.280,60	12.280,60	
Προσαύξηση άρθρου 49 παρ.1 Ν.4509/2017		11.519,20	11.519,20	11.519,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		23.799,80	23.799,80	23.799,80

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.