



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26-01-2018
Αριθμός Απόφασης: 334

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.

4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, γ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
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. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα διατηρούσε από το 1992 μέχρι και το 2012, (που προέβη σε διακοπή) στο, επιχείρηση χονδρικού εμπορίου παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP), διατηρώντας για το σκοπό αυτό μισθωμένες εγκαταστάσεις (μάντρα) σε δύο αγροτεμάχια 10,5 στρεμμάτων στη, όπου γινόταν η εναπόθεση, συγκέντρωση, καθαρισμός και διαλογή των μετάλλων, τα οποία στη συνέχεια πουλούσε ως πρώτη ύλη, με κύριο και σημαντικότερο πελάτη την εταιρία Η εν λόγω επιχείρηση τήρησε μηχανογραφικά βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο και Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ για τις διαχειριστικές περιόδους

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. έγγραφο του, με το οποίο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. αντίγραφα εκθέσεων (οι υπ' αριθμ.,) που συντάχθηκαν από το των επιχειρήσεων α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ, ως εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων και αντισυμβαλλόμενων της προσφεύγουσας επιχείρησης του με ΑΦΜ Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ. εντολή επανελέγχου, βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων που είχαν προκύψει από τις ως άνω περιγραφόμενες εκθέσεις και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει τις χρήσεις, και με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με διακόσιες τριάντα μία χιλιάδες εξακόσια ενενήντα τέσσερα

ευρώ και εξήντα τέσσερα λεπτά (231.694,64€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

1. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία πενήντα (50) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 345.305,95€ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 & 11 και 18 παρ. 2 & 9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.
2. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία εξήντα οχτώ (68) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 233.930,64€ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 & 11 και 18 παρ. 2 & 9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με διακόσιες τριάντα οχτώ χιλιάδες τριακόσια δέκα τρία ευρώ και οχτώ λεπτά (238.313,08€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

1. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία σαράντα εννιά (49) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 461.933,70€ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 & 11 και 18 παρ. 2 & 9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.
2. Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 133.849,00€ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 & 11 και 18 παρ. 2 & 9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδοτου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με τριακόσια ενενήντα δύο ευρώ (392,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) φορολογικά στοιχεία (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 980,00€ με εκδότρια την επιχείρηση με ΑΦΜ τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,7, 11 παρ. 1,12 παρ. 1,9,10&11 και 18 παρ. 2&9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και των διατάξεων της παρ. 4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ταυτόχρονα, με τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1019/2011, κοινοποιήθηκε το αριθμ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης του ν. 3888/2010, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων προσδιορισμού φόρου για τις χρήσεις, και έχει ήδη παραγραφεί με την πάροδο της πενταετίας στις και αντίστοιχα.
2. Μη νόμιμα η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί ότι συνέτρεχε η περίπτωση των άρθρων 25§5 του ν. 4174/2013, 68§2 του ν. 2238/1994 και 9§5 του ν. 2523/1997 και ότι ο χρόνος παραγραφής ήταν δεκαετής κατά το άρθρο 84§4 του ν. 2238/1994 καθόσον δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία να περιήλθαν εκ των υστέρων σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
3. Εσφαλμένα, αναπόδεικτα και παντελώς ανατιολόγητα ο έλεγχος θεωρεί φορολογικά ανύπαρκτους τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και όχι εικονικές.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις*

υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στο άρθρο 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δε συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9§4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 68 του Κ.Φ.Ε. και της παρ. 3 του αρ. 49 του Κώδικα ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις αποδεχόμενη το αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του υπ. αρ. διαβιβαστικού εγγράφου (Πρωτόκολλο) των εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ του, σύμφωνα με τις οποίες οι επιχειρήσεις: α), β), εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, λήπτης των οποίων είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση Συνεπώς, οι ανωτέρω εκθέσεις του αποτελούν «συμπληρωματικό στοιχείο» κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, καθόσον δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτει την ύπαρξη συναλλαγών που δεν είχαν αρχικά εκτιμηθεί (ΣΤΕ 2985-88/81) και ως εκ τούτου παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής στη δεκαετία για τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ. Ακολούθως και δεδομένου ότι για τις ως άνω

παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν οι αριθμ.,αποφάσεις επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου και αντίστοιχα, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στις, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται στη δεκαετία όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 68§2 και 84§4 του ν. 2238/94 και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται κατά την για κάθε μία από τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους αντίστοιχα .

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής δε γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 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 ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου

που υποκρύπτεται».

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν

έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., 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 Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., καθώς και στις υπ' αριθμ., εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

- α) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 231.694,64€
- β) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου: 238.313,08€
- γ) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. διαχειριστικής περιόδου: 392,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.