



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 11-06-2015

Αριθμός απόφασης:2456

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.

Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» τέως «.....», «.....» και σύμφωνα με την δηλωθείσα στο ΤΑΧΙΣ επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ., με έδρα το κατά των α) υπ' αριθ. /2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. συνολικού ποσού

15.436,05€ πλέον πρόσθετος Φόρος 18.523,26€ των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2007/31-12-2007, β) υπ' αριθ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 6 και 9 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού 46.369,50€ και γ) υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 5.631,57€ πλέον πρόσθετος Φόρος 6.757,89€ των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, διότι διαπιστώθηκε ότι έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της κατά την χρήση 2007 εννέα (9) Εικονικά ως προς το πρόσωπο της εκδότριας,,, ΑΦΜ, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών , ήτοι τα Τ.Π.Υ. Νο/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.300,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 2.850,00€,/2007 καθαρής αξίας 400,00€,/2007 καθαρής αξίας 10.400,00€ &/2007 καθαρής αξίας 5.400,00€, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Τις α) υπ' αριθ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ./2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γ) υπ' αριθ. 26/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2007/ 31-12-2007 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από *εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 & Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. οι οποίες περιέχουν απόσπασμα της από έκθεσης ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε.*

3. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
4. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» τέως «.....»,

«.....» και σύμφωνα με την δηλωθείσα στο TAXIS επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις α) υπ' αριθ. /2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 15.436,05€ πλέον πρόσθετος Φόρος 18.523,26€ των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2007/31-12-2007, β) υπ' αριθ. /2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 6 και 9 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού 46.369,50€ και γ) υπ' αριθ. /2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 5.631,57€ πλέον πρόσθετος Φόρος 6.757,89€ των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, διότι διαπιστώθηκε ότι έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της κατά την χρήση 2007 εννέα (9) Εικονικά ως προς το πρόσωπο της εκδότριας,,, ΑΦΜ, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών , ήτοι τα Τ.Π.Υ. Νο /2007 καθαρής αξίας 12.500,00€, /2007 καθαρής αξίας 12.500,00€, /2007 καθαρής αξίας 12.300,00€, /2007 καθαρής αξίας 12.500,00€, /2007 καθαρής αξίας 12.500,00€, /2007 καθαρής αξίας 2.850,00€, /2007 καθαρής αξίας 400,00€, /2007 καθαρής αξίας 10.400,00€ & /2007 καθαρής αξίας 5.400,00€.

Επειδή η λήψη και καταχώρηση των παραπάνω φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, συνιστά παραβάσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1,6 παρ.1,12 παρ.1,9,10,11,14, 18§2, 18§9, 30§3 και 4, και 36§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) όπως ίσχυαν και 19 παρ. 4 του ν.2523/1997, είχε ως αποτέλεσμα τον χαρακτηρισμό από την φορολογική αρχή των βιβλίων ως ανεπαρκών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού κέρδους (εισοδήματος) για την χρήση αυτήν, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α.

των συγκεκριμένων τιμολογίων (λόγω μη ύπαρξης νομίμου τιμολογίου ή άλλου παραστατικού που να επέχει θέση τιμολογίου βάσει του άρθρου 32 ν.2859/2000), ενώ επεβλήθησαν και τα πρόστιμα του άρθρου 6 του ν.2523/1997 λόγω έκπτωσης φόρου με βάσει εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α. Διότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι πλήρως αόριστη και ανατιολόγητη.

Β. Διότι η συμπεροβαλλόμενη με αρ...../2015 έκθεση ελέγχου είναι ανακριβής στα κάτωθι:

Αναφέρεται ότι «10)Ουσιαστικά τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, εκδόθηκαν για να αποτελέσουν στοιχεία ευκολίας, με αποκλειστικό σκοπό, την χρησιμοποίηση τους από τους αντισυμβαλλόμενους.

Γ. Επειδή ειδικότερα, είναι κανόνας στην επιχείρησή μας, προ της συνεργασίας μας με οιονδήποτε επαγγελματία προμηθευτή, και προ της αποδοχής των προτάσεών του, να ελέγχουμε την φορολογική υπόσταση.

Δ. Επειδή, όλως επικουρικά και σε περίπτωση απορρίψεως των ανωτέρω λόγων της παρούσας μας, πράγμα που απευχόμαστε, αναφερόμενοι στα επιβαλλόμενα πρόστιμα όπως αυτά απεικονίζονται αναλυτικά στην δεύτερη σελίδα της προσβαλλόμενης αρ...../2015 πράξης επιβολής προστίμων, αυτά υπολογίστηκαν εσφαλμένα και πρέπει να μεταρρυθμιστούν.

Ε. (II Α) Επειδή, κατά την αρχή της νομιμότητας του φόρου και σύμφωνα με τις παρ.1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος: «1.Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

ΣΤ. (II Β) Επειδή, επίσης κατά την αρχή της αναλογικότητας του φόρου και από τη διάταξη του άρθ. 5 παρ. 3 σε συνδ. με το αρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος, προκύπτει ότι η υποχρέωση των οργάνων του Κράτους να διασφαλίζουν την ακώλυτη άσκηση των δικαιωμάτων του ανθρώπου δεν συμβιβάζεται με δυσανάλογες προσβολές των δικαιωμάτων αυτών. Οι περιορισμοί που θέτει ο νομοθέτης στην προσωπική ή οικονομική ελευθερία και γενικότερα στα ατομικά δικαιώματα πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού (και σε περίπτωση πολλαπλών περιορισμών υποχρεούται να εφαρμόσει τους ηπιότερους) δηλαδή τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται από την διοίκηση (προληπτικά ή κατασταλτικά) πρέπει να συμβιβάζονται με την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (να είναι κατάλληλα και αποτελεσματικά) και τα επερχόμενα μειονεκτήματα να μην υποσκελίζουν τα πλεονεκτήματα (ΣτΕ 1149/88, ΣτΕ 2112/84, ΣτΕ 4050/90).

Ζ.(II Γ) Επειδή τα πρόστιμα στο φορολογικό δίκαιο έχουν παρακολουθητικό χαρακτήρα σε σχέση με την κύρια φορολογική υποχρέωση και κατά συνέπεια εξαλείφονται ή μειώνονται ανάλογα με την τύχη του κύριου φόρου, ως επίσης αναιρούμενης της απόφασης επί του κυρίου φόρου, συναναιρείται και η απόφαση

του προστίμου (ΣτΕ 329/1991), η επιβολή δε των προστίμων δεν απαιτεί υπαιτιότητα του φορολογούμενου. Ως εκ τούτου επιβάλλεται, όπως στην περίπτωση ασάφειας ή ανακρίβειας ή αμφιβολίας του Φορολογικού Νόμου, να εφαρμόζεται η επιεικέστερη για τον φορολογούμενο λύση, καθώς στην προκειμένη περίπτωση, έμμεσα επιβάλλονται δύο ποινές για την ίδια πράξη, με την εμφάνιση ποινών και κυρώσεων με συνέπεια να προκύπτει δυσβάστακτο και ως εκ τούτου αδύνατο να ρυθμιστεί.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «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 σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 140/2013 Τμ. Β΄ «Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου, διενεργούμενου ύστερα από σχετική εντολή που δίδεται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, συντάσσεται από τους υπαλλήλους - ελεγκτές και υπογράφεται από αυτούς έκθεση, στην οποία αναφέρονται με κάθε λεπτομέρεια τα πορίσματα της έρευνάς τους. Η εν λόγω έκθεση δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, όπως το φύλλο ελέγχου, αλλά αποτελεί ενημέρωση και συνάμα πρόταση - εισήγηση προς τον Προϊστάμενο που έδωσε την εντολή, ο οποίος εάν και εφόσον αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου προβαίνει στην θεώρησή της και εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου, επιβάλλοντας τον φόρο που προκύπτει με βάση τα πορίσματα αυτά. **Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης, που είναι το οικείο φύλλο ελέγχου και συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο,** μαζί με το φύλλο ελέγχου, για να ασκήσει κατά αυτού τα νόμιμα δικαιώματά του, χωρίς όμως η μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου να συνεπάγεται ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά μόνο την μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.».

Επιπλέον επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 Ν. 4174/2013: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τουλάχιστον τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τον τόπο εξόφλησης του φόρου, η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο

υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και ι) λοιπές πληροφορίες.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013: «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 21 του ΠΔ 16/1989 «1.- Γενικά: α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. 2.- Περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου γενικού τύπου: Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει: α. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ., β. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους, γ. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου, δ. Το ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών, ε. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ. Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο, ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία, η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου, θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης, ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.»

Από την από έκθεση ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής του Σ.Δ.Ο.Ε. (της οποίας απόσπασμα περιλαμβάνεται στις από εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 & Φ.Π.Α.) προκύπτουν τα εξής «ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ (Σελ. 4,5 & 7)

1. Όπως προκύπτει από το με αριθμ...../04 καταστατικό, την συστήθηκε η με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον του, με έδρα στη διεύθυνση,, Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών : τις ηλεκτρολογικές και μηχανολογικές εργασίες, την εκπόνηση μελετών εσωτερικών χώρων, την διανομή εντύπου υλικού, την εισαγωγή και εμπορία διαφημιστικών ειδών και αναλωσίμων υλικών, την εκτέλεση εκτυπωτικών εργασιών, την εμπορία ηλεκτρολογικού εξοπλισμού, την εισαγωγή και εμπορία Η/Υ-προγραμμάτων, την εμπορία οικοδομικών υλικών, την κατασκευή οικοδομών και την αντιπροσώπευση και εισαγωγή μηχανημάτων. 2. Η διάρκεια της εταιρείας ορίζεται σε πέντε (5) έτη, το δε κεφάλαιο στο ποσό των 18.000 ευρώ. 3. Με το υπ'αριθμ.πρωτ...../07 έγγραφο μας προς την, ζητήσαμε πληροφορίες για την επιχείρηση

Απαντώντας με το με αριθμ.πρωτ...../07 έγγραφο η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. μας γνώρισε ότι η

Α) Προέβη σε έναρξη εργασιών την,

Β) Θεώρησε βιβλία και στοιχεία την και συγκεκριμένα :

1.Βιβλίο συντήρησης Φ.Τ.Μ. με Π.Θ....., No 01-69

2.Τ-ΔΑ με Π.Θ., No 01-50

3.Τ.Π.Υ. με Π.Θ., No 01-50 και

4.ΔΑ με Π.Θ., No 01-50

Γ) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και μεταβολών ή διακοπής εργασιών.

4.Απο τους διασταυρωτικούς ελέγχους που πραγματοποίησε η υπηρεσία μας σε πολλές Επιχειρήσεις που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία, έχει κατασχεθεί μέχρι σήμερα μεγάλος αριθμός φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της.

5.Όπως διαπιστώθηκε κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε την στη διεύθυνση –, στον συγκεκριμένο χώρο που ελέγχθηκε, δεν υπήρχαν εμπορεύματα, εργαλεία ή άλλος εξοπλισμός που να δείχνει ότι στο χώρο αυτό λειτουργεί επιχείρηση.

Το αντικείμενο δραστηριότητας της, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και Τ.Π-Δ.Α.), σκοπίμως περιλαμβάνει μεγάλο εύρος προσφερομένων ειδών και υπηρεσιών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών-επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

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

Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει, τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον ΦΠΑ των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

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

Από το ύψος των συναλλαγών που εμφανίζεται ότι πραγματοποίησε, δημιουργείται η εντύπωση ότι πρόκειται για οργανωμένη επιχείρηση, με ανάλογη στελέχωση, τόσο σε προσωπικό, όσο και σε υλικοτεχνική υποδομή. Η έρευνα όμως που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας, απέδειξε ότι η ανωτέρω επιχείρηση δεν διέθετε ούτε καν τη στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για την λειτουργία, έστω και περιορισμένης δυνατότητας επιχ/σης, καθόσον αυτή δεν είχε το απαιτούμενο εργατικό και υπαλληλικό προσωπικό με ειδικές τεχνικές γνώσεις προκειμένου να εκτελέσει τις αναγραφόμενες στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εργασίες, δεν διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα, αποθηκευτικούς χώρους κ.λπ. Αλλά ακόμη και αν υποτεθεί ότι είχε αναθέσει σε τρίτες επιχειρήσεις ή πρόσωπα την εκτέλεση των εργασιών, δεν βρέθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο (ήτοι τιμολόγια πώλησης ή Τ.Π.Υ.) αγοράς, ούτε και ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης έργων.

Επιπλέον ακόμη και ο τρόπος εξόφλησης των εκδοθέντων τιμολογίων ο οποίος φαίνεται να γίνεται σχεδόν αποκλειστικά με μετρητά και όχι με επιταγές που είναι συνήθως πρακτική η οποία ακολουθείται στην αγορά για ποσά μεγάλης αξίας, ενισχύει την άποψη του ελέγχου ότι ουσιαστικά διακινούνταν μόνο φορολογικά στοιχεία και όχι εμπορεύματα ή υπηρεσίες.

6.....

....

9.....

....

Από όλα λοιπόν τα παραπάνω εκτεθέντα, αλλά και από τους μέχρι τώρα ελέγχους και

διασταυρώσεις που έχουμε κάνει, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, καθότι η εν λόγω επιχ/ση δεν πουλάει εμπορεύματα ή υπηρεσίες, αλλά φορολογικά στοιχεία.

ΠΟΡΙΣΜΑ (Σελίδες 9 &10)

Από όσα αναλυτικώς έχουν αναφερθεί παραπάνω και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο “ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗ ” και δεδομένου ότι :

1) Ο φερόμενος μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της επιχείρησης, με ένορκη κατάθεση του, η οποία παρατίθεται αυτούσια στην παρούσα έκθεση ελέγχου αναφέρει ότι ουδέποτε άσκησε οποιαδήποτε επιχειρηματική δραστηριότητα αναφορικά με την επιχείρηση της φέρεται να είναι ιδιοκτήτης.

3

2)

...

3)

...

7) Ο σκοπός σύστασης της επιχείρησης (.....) υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

8) Η εν λόγω επιχείρηση (.....) αποτελεί μια εικονική κατ’ ουσία εταιρία, χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα, από συστάσεως, άσκησης οποιασδήποτε κατασκευαστικής ή άλλης εμπορικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ότι όλα τα εκδοθέντα στοιχεία της είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής

9)

....

10) Ουσιαστικά τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία (Δ.Α.-Τ, Τ.Π.Υ. κ.λπ.) εκδόθηκαν για να αποτελέσουν στοιχεία ευκολίας, με αποκλειστικό σκοπό, την χρησιμοποίηση τους από τους αντισυμβαλλόμενους, προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και παράλληλα να εμφανίσουν διογκωμένα έσοδα και έξοδα αντίστοιχα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων και παρεχόμενες υπηρεσίες οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα που είτε δεν είχαν την δυνατότητα να εκδώσουν δικά τους φορολογικά στοιχεία, είτε αρνήθηκαν την έκδοση.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΝΟΝΤΑΙ ΤΑ ΕΞΗΣ (Σελίδες 11 &12) :

.....

.....

Από όλα λοιπόν τα ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενα και ειδικότερα από τους ελέγχους που πραγματοποιήσαμε τόσο στα κατασχεθέντα στοιχεία της επιχείρησης , όσο και στις λήπτριες των στοιχείων αυτών επιχειρήσεις, προέκυψε ότι :

Η ελεγχόμενη εξέδωσε σε διακόσιες ενενήντα επτά (297) περιπτώσεις ισάριθμα ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ., Τ.Π.-Δ.Α.) καθαρής αξίας 2.403.617,30 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. αξίας 445.925,64 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 2.849.542,94 ευρώ, όπως αναλυτικά κατά χρήση αυτά εμφανίζονται στους πίνακες που παραθέτουμε :

ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 1 (ΧΡΗΣΗ 2004)

.....
.....

ΠΙΝΑΚΑΣ Νο 4 (ΧΡΗΣΗ 2007)

1.....
2.....
5. (ΑΦΜ) 9 (εννέα) (φορ. στοιχεία)
81.350,00 (καθ.αξία) πλέον 15.456,50(Φ.Π.Α. 19%) 96.806,50(Σύνολο).

Με βάση τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση , Α.Φ.Μ., Υπηρεσίες εκπόνησης στατικών μελετών με έδρα το έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της κατά την χρήση 2007 εννέα (9) Τιμολόγια , ήτοι τα Τ.Π.Υ. με αρ. /2007 , /2007, /2007, /2007, /2007, /2007 , /2007 , /2007 & /2007 , με εκδότη την επιχείρηση , , ΑΦΜ , αξίας 81.350,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 15.456,50 ευρώ και συνολικής αξίας 96.806,50 ευρώ είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Η λήψη και καταχώρηση των παραπάνω φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, συνιστά παραβάσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6παρ.1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 18§9 και 36§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) όπως ισχύουν

Εν συνεχεία, μετά την σύνταξη από την Δ.Ο.Υ. της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. στη οποία μεταξύ των άλλων επαναλαμβάνονταν οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία θεωρήθηκε ως αναπόσπαστο μέρος της, στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η Δ.Ο.Υ. έκρινε (ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σελ 21) ότι : «Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, όπως αναφέρεται στα παραπάνω κεφάλαια 5 και 6, ο έλεγχος διαπίστωσε παρατυπίες και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος κρίνει για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία ΑΝΕΠΑΡΚΗ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά Με την χρήση του Μ.Σ.Κ.Κ. επί των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρα 32, 34, 41 και 50 του ν.2238/94 κ.λπ.).» Εν συνεχεία, επειδή τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού προέκυψαν μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος στην ελεγχόμενη

διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ήτοι ποσό 28.550,24€. Για την διαφορά των κερδών που δηλώθηκαν με την δήλωση ύψους 215,80€ και αυτών που προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου ύψους 28.550,24€ (διαφορά 28.157,86€), επέβαλλε φόρο με την με αρ. 26/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ύψους 5.631,57€ (συντελεστής 20%) επιβάλλοντας και με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 πρόσθετο φόρο (ανώτατο όριο 120%) σε ύψος 6.757,89€.

Αντίστοιχα στην από έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. επί τη βάση της διαπίστωσης των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και με την αιτιολογία ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε ΠΛΑΣΤΟ & ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο, από τον λήπτη του στοιχείου αυτού σύμφωνα με την γνωμοδότηση του ΝΣΚ 685/2000 και την Εγκ. ΠΟΛ 1225/28.9.2001 του Υπ. Οικ., όπου έγινε δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης ΠΛΑΣΤΟΥ & ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και αυτό απορρίπτεται ως μη νόμιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν 2859/2000 επειδή η επιχείρηση δεν κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, η Δ.Ο.Υ. δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογών Φ.Π.Α. 15.456,50 ευρώ επί των παραπάνω στοιχείων εκδότη «.....», ΑΦΜ», επιβάλλοντας με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (ανώτατο όριο 120%) στο ποσό αυτό πρόσθετο φόρο σε ύψος 18.523,26€ για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 στην συνταχθείσα με αρ. /2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Ακόμα επειδή για τις παραβάσεις λήψης των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων εκδότη «.....», ΑΦΜ», προβλέπεται η επιβολή ειδικού τριπλασίου προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε όσους διενήργησαν έκπτωση φόρου με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, η Δ.Ο.Υ./ συνέταξε την από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν.2523/1997) και επέβαλλε το πρόστιμο ύψους 46.359,50€ (15.456,50 ευρώ Χ3) με την με αρ. /2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2007.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις περιέχουν όλα τα απαραίτητα για την νόμιμη υπόστασή τους όπως αυτά προβλέπονται και αναλυτικά περιγράφονται από τα άρθρα 17 παρ. 1 και 2 του ν. 2690/1999 και 37 Ν. 4174/2013, η δε προβλεπόμενη από το άρθρο 64 Ν. 4174/2013 αιτιολογία τους είναι σαφής, ειδική και επαρκής για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων και εμπεριέχεται στην εκάστοτε έκθεση ελέγχου, όπως άλλωστε προβλέπεται από την νομοθεσία και νομολογία «η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου» ΣτΕ 2615/1993, στην οποία αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα, οι νομικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται οι διαπιστωθείσες σε βάρος του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα, η συνοδεύουσα την εκάστοτε προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου, είναι πλήρης, σαφής και πλήρως αιτιολογημένη, βάσει δε αυτής, αποδεικνύεται με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις της που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του συμπεράσματος (πορίσματος) περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο της εκδότη «.....», εν συνεχεία γίνεται υπαγωγή των παραβάσεων αυτών στον εκάστοτε κανόνα δικαίου και ακολουθεί ο προσδιορισμός του αποτελέσματος (εισοδήματος και Φ.Π.Α.), καθώς και ο προσδιορισμός του προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Επειδή με βάσει την παρ. 4 του άρθρου 19 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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της [παραγράφου 2 περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#).

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή

εφόσον εκδοθέν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δραστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των αναφερομένων στα στοιχεία έργων της προσφεύγουσας, όμως σύμφωνα με τις διαπιστώσεις που επαναλαμβάνονται από τον έλεγχο στην οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και σε αυτή του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα στη χρήση 2007 φέρεται να είναι λήπτης εννέα εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών Νο/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.300,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 12.500,00€,/2007 καθαρής αξίας 2.850,00€,/2007 καθαρής αξίας 400,00€,/2007 καθαρής αξίας 10.400,00€ &/2007 καθαρής αξίας 5.400,00€, εκδόσεως,, ΑΦΜ, διότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές, καθώς όπως προέκυψε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη δηλαδή μία «εικονική κατ' ουσία εταιρία, χωρίς καμία απολύτως δυνατότητα, από συστάσεως, άσκησης οποιασδήποτε κατασκευαστικής ή άλλης εμπορικής δραστηριότητας.»

Κατόπιν των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι τα φορολογικά στοιχεία, ΑΦΜ, τα οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε τη χρήση 2007 κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ως Εικονικά, η δε προσφεύγουσα λήπτρια των στοιχείων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (νόμιμη αντιστροφή του

βάρους της απόδειξης), δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού **και του φερόμενου ως εκδότης**, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Περαιτέρω, επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.820/1978, όποιος αναθέτει σε εργολάβο ή υπεργολάβο την εκτέλεση τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερης των 6.000 ευρώ θα πρέπει να γνωστοποιεί με δήλωση του, πριν από την έναρξη των εργασιών, στην αρμόδια για την φορολογία Δ.Ο.Υ., τα στοιχεία του εργολάβου ή υπεργολάβου που ανέλαβε την εκτέλεση του έργου ή να καταθέσει, αντίγραφο του συμφωνητικού ανάληψης των εργασιών. Το όριο των 6.000 ευρώ (όπως τέθηκε με το άρθρο 2 παρ. 5 του Ν.2954/2001) ισχύει από 1/1/2002 και μετά.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε με στοιχεία την πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ αυτού και της επιχείρησης «....., ΑΦΜ» διότι στα στοιχεία δεν αναφέρονται σε μεταξύ τους συμβάσεις εργασιών, ενώ από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.820/1978 όπως τέθηκε με το άρθρο 2 παρ. 5 του Ν.2954/2001 προβλέπεται γραπτή σύμβαση κατατιθέμενη στην φορολογική αρχή, ενώ περαιτέρω δεν προέκυψε ο τρόπος πληρωμής με τραπεζικό μέσο (βάσει του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992). Διότι, προκύπτει ότι λόγω του ύψους των συναλλαγών και της πολύ μικρής χρονικής απόστασης μεταξύ των στοιχείων (από τις έως της εκδόθηκαν στοιχεία καθαρής αξίας 81.350,00€ πλέον Φ.Π.Α 15.456,50€) και καθώς η έκδοση τόσο μεγάλης αξίας στοιχείων σε διάστημα ενός μόνο μηνός με τρόπο που το κάθε στοιχείο να μην υπερβαίνει τις 15.000,00€ στο σύνολό τους και ενώ τα οκτώ από τα εννέα στοιχεία (δηλαδή το σύνολο πλην του Τ.Π.Υ. /2007) αφορούσε το ίδιο έργο, αποτελεί ουσιαστική καταστρατήγηση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 18 του ΚΒΣ που επέβαλλαν τραπεζικό μέσο πληρωμής, και οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η έκδοση των στοιχείων έγινε με τον τρόπο αυτόν προκειμένου να παρακαμφθεί η διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992 και να νομιμοποιηθεί η «εξόφληση με μετρητά» που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, η οποία όμως, σε κάθε περίπτωση αλλά και υπό τις συνθήκες αυτές δεν αποτελεί αποδεικτικό μέσο της μεταξύ της προσφεύγουσας και της ΑΦΜ συναλλαγών.

Επειδή με βάση όλα τα παραπάνω, απεδείχθη από την φορολογική αρχή ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ΑΦΜ τα οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2007 είναι εικονικά βασιζόμενη νομίμως στην φορολογική ανυπαρξία – αδυναμία της εκδότριας επιχείρησης εκτέλεσης των αναφερομένων στα στοιχεία υπηρεσιών- εργασιών με αποτέλεσμα την νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης στον προσφεύγοντα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε το πραγματικό των συναλλαγών με την ΑΦΜ

Επειδή για τον καταλογισμό των παραβάσεων του άρθρου 6 του ν.2523/1997, τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 3 και 7 του Π.Δ. 186/1992 και την μη παροχή δικαιώματος

έκπτωσης του Φ.Π.Α. επί τη βάσει μη νομίμου εικονικού στοιχείου βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν 2859/2000 σε συνδυασμό με την Γνωμοδότηση του ΝΣΚ 685/2000 και την Εγκ. ΠΟΛ 1225/28.9.2001, αρκεί η διαπίστωση της παράβασης χωρίς να απαιτείται γνώση της παράβασης από την προσφεύγουσα ή δόλος όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή ο ισχυρισμός της παρ. II Α' της ενδικοφανούς προσφυγής αλυσιτελώς προβάλλεται διότι με την με αρ./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. δεν επεβλήθη φόρος με βάση υπουργική απόφαση αλλά διότι για τις αγορές με βάση τα ληφθέντα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία εκδότη «.....» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν 2859/2000 επειδή η επιχείρηση δεν κατέχει νόμιμο τιμολόγιο η άλλο παραστατικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την γνωμοδότηση του ΝΣΚ 685/2000 και την Εγκ. ΠΟΛ 1225/28.9.2001 του Υπ. Οικ., όπου έγινε δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης ΠΛΑΣΤΟΥ & ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης αυτού.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό της παρ. II Β' «για την αρχή της αναλογικότητας», ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό. **Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Περαιτέρω όσον αφορά το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 , **επειδή** δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) , δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Περαιτέρω, όσον αφορά τον ισχυρισμό των παρ. Ι Δ' & ΙΙ Γ', η επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 δεν καταλείπεται στην διακριτική ευχέρεια του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώ εφαρμόζονται οι διατάξεις που ίσχυαν το έτος που αφορούν οι παραβάσεις, εκτός εάν ειδική διάταξη νόμου προβλέπει εφαρμογή νέων επιεικεστέρων διατάξεων. Ακόμα, επειδή ήταν δυνατόν να γίνει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 55 του ν.4174/2013 για τις συγκεκριμένες παραβάσεις **με την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 44 (αναρίθμηση από 48) του άρθρου 66 του ιδίου νόμου που προβλέπει** ότι «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5

και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.», δηλαδή προβλέπει ότι, εφόσον η προσφεύγουσα επέλεγε την αποδοχή των παραβάσεων, σε προθεσμία, τριάντα (30) ημερών, την επαναφορά (για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 26-7-2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997) του τέως διοικητικού συμβιβασμού της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ή την υπαγωγή (ως ευνοϊκότερων) στις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4174/2013 υπό την προϋπόθεση της αποδοχής και της καταβολής, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής. **Πλην όμως, η προσφεύγουσα ουδέποτε απεδέχθη** εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην προσβαλλόμενη Α.Ε.Π. και ταυτοχρόνως ουδέποτε απεδέχθη να καταβάλει, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, με αποτέλεσμα νομίμως να μην τύχει εφαρμογής ούτε ο τέως διοικητικός συμβιβασμός του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ούτε η συγκεκριμένη διάταξη και ο υπολογισμός με την παρ. δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 και η μείωση των επιβληθέντων προστίμων στο 50% του φόρου (Φ.Π.Α.) που εξέπεσε. Κατά συνέπεια και ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί αυτοί δεν είναι δυνατόν να γίνουν δεκτοί από την φορολογική διοίκηση.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η από και με Α.Π. ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας, με ΑΦΜ στο σύνολό της.

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

Α) Πρόστιμο της διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2007 βάσει της υπ' αριθ./2015 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν.2523/1997:
15.456,50€ Χ 3, Σύνολο Προστίμου : 46.369,50€

Β) Φόρος εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2007 βάσει της με αρ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος:

Διαφορά φόρου	5.631,57€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	6.757,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.389,46€

Γ) Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2007 βάσει της με αρ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

Διαφορά φόρου	15.436,05€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	18.523,26€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.959,31€

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

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).