



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**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

Θεσσαλονίκη 30/3/2018

Αριθμός απόφασης:706

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. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18/12/2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή

α) της πρώην Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ**

..... και διακριτικό τίτλο «.....», νυν δε Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία

«.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα τις

Υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας και λοιπές υπηρεσίες, η οποία εδρεύει στη, επί της οδού

..... -Τ.Κ. και β) τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου

....., επί της οδού αριθ. ... - Τ.Κ., κατά της με αριθμό/**08-**

11-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής

περιόδου 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν

σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις από 29-12-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/12/2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./.../08-11-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. πρόστιμο ύψους 4.585,62 €, λόγω της λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς τη συναλλαγή, με προσδιορισμένη εικονική αξία 39.875,00 €, πλέον ΦΠΑ 9.171,25 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στην υπόχρεη εταιρία, στις χρήσεις 2010-2013 από την Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./30-03-2015 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ./11.12.2014 αίτηση του νομίμου εκπροσώπου της Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., με την οποία ζητήθηκε να διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος της υπόχρεης επιχείρησης για τις υπό κρίση χρήσεις, προκειμένου να προβεί σε πώληση της.

Στη Δ.Ο.Υ.στάλθηκε από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), το με αριθ. πρωτ./22-9-2015 δελτίο πληροφοριών, με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., που αφορά σε μερικό έλεγχο της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, στις χρήσεις 2003-2012.

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκε, ότι η εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε αντίστοιχα εικονικά και μερικώς εικονικά στοιχεία σε πλήθος επιχειρήσεων και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις.

Μεταξύ των ληπτριών, που έλαβαν μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2011 και 2012 από την ως άνω επιχείρηση, είναι και η υπόχρεη. Σύμφωνα δε με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχείρηση, η υπόχρεη επιχείρηση προέβη στη χρήση 2011 στη λήψη τριών (3) φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική αξία ποσού 39.875,00 € πλέον ΦΠΑ

9.171,25 € και στη χρήση 2012 στη λήψη δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων με μερικώς εικονική αξία ποσού 178.049,00 € πλέον ΦΠΑ 40.951,27 €, ως προς το σκέλος που αφορά είδη-εμπορεύματα, που αποτελούν αγορές της εκδότριας από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

ΧΡΗΣΗ 2011

Η υπόχρεη Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε. έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2011 τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.), με μερικώς εικονική αξία ποσού 39.875,00 €, πλέον ΦΠΑ 9.171,25 €, ως προς το σκέλος που αφορά είδη-εμπορεύματα που αποτελούν αγορές της εκδότριας από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

Α/Α	Είδος στοιχείου-ημερομηνία	ΚΩΔ.	ΕΙΔΟΥΣ	ΤΕΜ	ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓ. ΦΠΑ
1	ΤΔΑ .../21-11-2011	1000101212	ΣΥΣΚΕΥΗ APPLE I-PHONE 4s 16GB	25	13.625,00	3.133,75
2	ΤΔΑ/12/12/2011	1000101212	ΣΥΣΚΕΥΗ APPLE I-PHONE 4s 16GB	25	13.125,00	3.018,75
3	ΤΔΑ/13/12/2011	1000101212	ΣΥΣΚΕΥΗ APPLE I-PHONE 4s 16GB	25	13.125,00	3.018,75

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, πλέον της μη προσκόμισης και επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων για την υπό κρίση χρήση, τα βιβλία της υπόχρεης κρίθηκαν ως ανακριβή, καθώςον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος αποδέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της υπόχρεης επιχείρησης, καθώςον δεν διαπιστώθηκαν πλημμέλειες στο σκέλος των εσόδων, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά της κέρδη, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92

των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενοι τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένος καταλογισμός – εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας διότι οι συναλλαγές είναι έγκυρες και πραγματικές και αποδεικνύονται από σχετικά έγγραφα και στοιχεία. Συνεπεία των ανωτέρω φερόμενων τελεσθεισών παραβάσεων τα βιβλία της υπόχρεης επιχείρησης κρίθηκαν ως ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30§4 του ΠΔ 186/1992, το οποίο αναφέρεται στο κύρος των βιβλίων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016 έχει κριθεί και ισχύει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών από τον καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. Η προσφεύγουσα εταιρία συναλλάχθηκε καλόπιστα με υπαρκτή φορολογικώς εταιρία και οι πραγματοποιηθείσες συναλλαγές είναι εξ ολοκλήρου έγκυρες, νόμιμες και ισχυρές. Για λόγους ανωτέρας βίας και ανεξαρτήτως της βουλήσεως των προσφευγόντων δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία. Τα στοιχεία που αξιολογήθηκαν από τον έλεγχο και οι φερόμενες ως διαπιστωθείσες παραβάσεις στηρίχθηκαν αυθαίρετα σε φερόμενες παραβάσεις άλλων εταιριών, ήτοι της εταιρίας «.....» και της «.....».
- 2) Ο διενεργηθείς έλεγχος, η προσβαλλόμενη πράξη και η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστες, αβάσιμες ανυπόστατες και ανατιολόγητες και πάσχουν ακυρότητας. Σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 2690/1999, η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της.

Επειδή, η πρώτη προσφεύγουσα έχει ήδη καταθέσει κατά της ίδιας πράξεως την υπ' αριθ. πρωτ./18-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή και, συνεπώς, η παρούσα, ως συνυποβαλλόμενη μη επιτρεπτή δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή, **ασκείται απαραδέκτως**. (βλ. ΝΣΚ 285/2011, με παραπομπή σε Τάχο Α., Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, 7η έκδοση, 2003, σελ. 793, ΣτΕ 1274/1957, 1500/1980, Σολδάτο, Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, έκδοση 2000, σελ. 306, και ΣτΕ 1498/1979, ΟΛΣτΕ 3498/1972).

Επειδή, «κατά της ίδιας πράξης ή παράλειψης για την οποία προβλέπεται ειδικά η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν μπορεί να ασκηθεί δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή από το ίδιο πρόσωπο, έστω κι αν δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκησή της ή ασκείται την ίδια ημέρα με

την πρώτη. Τούτο σημαίνει ότι ισχύει ο κανόνας της εφάπαξ ασκήσεως της ενδικοφανούς προσφυγής..... Τυχόν άσκηση δεύτερης προσφυγής επιφέρει το απαράδεκτο του μετέπειτα ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος. Δεύτερη προσφυγή κατά της ίδιας πράξης θα μπορούσε να ασκηθεί, κατ' αναλογία με όσα ισχύουν επί ενδίκων βοηθημάτων, μόνον αν έχει προηγηθεί παραίτηση από την πρώτη διοικητική προσφυγή και δεν έχει παρέλθει η προθεσμία για την άσκησή της⁴⁸⁵. Αντίστοιχα, δεύτερη ενδικοφανής προσφυγή θα μπορούσε να ασκηθεί όταν η πρώτη (χρονικά) προσφυγή απορρίφθηκε για τυπικό λόγο και εφόσον υπάρχει προθεσμία προς τούτο». (Σ. Κύβελος, Η ενδικοφανής προσφυγή- έκδοση 2013- σελ. 166-167).

Συνεπώς η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **απορρίπτεται ως απαράδεκτη** για την πρώτη προσφεύγουσα.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε παραδεκτώς από τον δεύτερο προσφεύγοντα, πρώην νόμιμο εκπρόσωπο, (Διαχειριστή), της υπόχρεης επιχείρησης. Σημειώνεται ότι, κατά της ίδιας πράξεως ασκήθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./18-12-2017 ενδικοφανής προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./19-03-2017 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ Υποδ/νση Επανεξέτασης Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού και εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας λόγω του ότι είναι πραγματικές οι συναλλαγές και περί καλοπιστίας της λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*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 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 ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ*».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την **απόφαση 116/2013 του 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από 08/11/2017 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., όσο και η από 22/09/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, με προσδιορισμένη την εικονική αξία και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς των προσφευγόντων περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «αυθαίρετου συμπεράσματος της εικονικότητας» των συναλλαγών, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η μερική εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» κι έλαβε η υπόχρεη, ως προς το σκέλος που αφορά τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν από την, αποδεικνύεται μεταξύ άλλων και από τα ακόλουθα:

- Η «.....» ήταν πτωχευμένη εταιρία από τις 23-3-2007 και είχε διακόψει τις εργασίες της, ενώ εμφανίζεται βασικός προμηθευτής της εκδότριας εταιρίας «.....», στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

- Η «.....» στις χρήσεις που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές δεν είχε έδρα ή επαγγελματική εγκατάσταση.
- Επίσης δεν είχε αποθέματα εμπορευμάτων, ούτε αγορές εμπορευμάτων που αφορούν σε νέα μοντέλα κινητών τηλεφώνων.
- Η ως άνω εταιρία δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.
- Ο φορολογικός μηχανισμός της ως άνω εταιρίας χρησιμοποιήθηκε για την έκδοση εκατοντάδων φορολογικών στοιχείων μετά την αποδεδειγμένη διακοπή της λειτουργίας της επιχείρησης. Σημειωτέον ότι μετά την πτώχευση της εταιρίας σκοπίμως δεν αποδόθηκαν στον σύνδικο πτώχευσης τα φορολογικά στοιχεία και οι φορολογικοί μηχανισμοί, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε παράνομες συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις που αποτελούσαν κύκλωμα απάτης με σκοπό τον σφετερισμό δημοσίων εσόδων προερχόμενων από ΦΠΑ.
- Ο ιδρυτής της «.....» και μέλος του Δ.Σ. ήταν και ιδρυτής της εκδότριας επιχείρησης «.....».
- Στα φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές πολλών χιλιάδων ευρώ δεν αναγράφονται στοιχεία μεταφορικού μέσου, ή αναγράφονται ανύπαρκτα μεταφορικά μέσα, ή αναγράφεται αυτοκίνητο της εκδότριας «.....» τύπου Smart, ενώ σε άλλες περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων που περιγράφουν συναλλαγές χιλιάδων ευρώ αναγράφονται στοιχεία μεταφορικού μέσου που αντιστοιχεί σε TAXI και σε άλλη περίπτωση σε αυτοκίνητο αγρότη στα
- Η εταιρία δεν είχε τις προϋποθέσεις, όπως αποθηκευτικούς χώρους, απασχολούμενο προσωπικό και μεταφορικά μέσα για την εμπορία δεκάδων χιλιάδων συσκευών κινητής τηλεφωνίας.
- Σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, της φερόμενης ως προμηθεύτριας επιχείρησης «.....» από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, δεν υπήρχε καμία κίνηση από την 1/1/2007. Συνεπώς η προμηθεύτρια εταιρία «.....» δεν είχε καμία οικονομική δυνατότητα να προβεί σε αγορές εμπορευμάτων εκατομμυρίων ευρώ, ώστε να τα πωλήσει στη συνέχεια στην εκδότρια επιχείρηση «.....». Επιπροσθέτως, λόγω των μηδενικών καταθέσεων δεν φαίνεται να πήρε αντίτιμο για τις πωλήσεις εκατομμυρίων ευρώ προς την επιχείρηση «.....».
- Από τον έλεγχο των βιβλίων της εκδότριας επιχείρησης «.....», προέκυψαν αγορές στη χρήση 2012 από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», αξίας 30.464.964,50 €, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της «.....» προκύπτουν αγορές, από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», στη χρήση 2011, ύψους 20.498.987,99 €.
- Από τον παρόντα έλεγχο, ως προς την υπόχρεη επιχείρηση, προέκυψε ότι αυτή υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών στη χρήση 2011 και δήλωσε αγορές από την εκδότρια εταιρία «.....» που αφορούν σε δέκα (10)

φορολογικά στοιχεία αξίας 145.820,00 €, ποσό που συμφωνεί με αυτό των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλλε η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Στη χρήση 2012 δήλωσε τριάντα τέσσερα (34) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 429.519,00 € και η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δήλωσε τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία αξίας 416.394,00 €.

Επειδή, στις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017** τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανωτέρας βίας ως λόγος της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης προβάλλεται αόριστα και καταχρηστικά στο βαθμό που δεν εξειδικεύεται και δεν αποδεικνύεται και ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτος εκτίμησης, εφόσον η απαίτηση ύπαρξης κατ'ελάχιστον αιτιολόγησης και θεμελίωσης των προβαλλόμενων λόγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθίσταται αναγκαία για τη διενέργεια αποτελεσματικού ελέγχου της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, ο προσφεύγων επικαλείται μεν αλλά δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας τα αποδεικτικά στοιχεία και τα σχετικά έγγραφα (παραστατικά, φορτωτικές, τραπεζικές καταθέσεις κλπ.) που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή έπεται της υποχρέωσης της προσφεύγουσας επιχείρησης να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις νομοθετικές διατάξεις, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχός τους. Η διαφύλαξη τους δε και η επίδειξη τους στον εκάστοτε φορολογικό έλεγχο αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/11/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας

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 εμπειριστатωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης 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 πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί

τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 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 φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Ως εκ τούτου οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, αόριστοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **18/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της πρώην Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «.....», νυν δε Μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», και β) τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997:

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 10/05/2010 – 31/12/2011
	9.171,25 X 50% = 4.585,62 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.