



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 09 / 05 / 2017

Αριθμός Απόφασης **2842**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Την από **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές, που εδρεύει στο Καματερό Αττικής τ.κ 13451, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ./**14-11-2016** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **1/1/2009 - 31/12/2009** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την ανωτέρω Πράξη Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, καθώς και την από **14/11/2016** έκθεση ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **08/12/2016**, μετά δε τη 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.**/0/1136/19-05-2015** εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, διενεργήθηκε έλεγχος από τον υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από 02/09/2016 έκθεσή του (η οποία υπεγράφη από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις **14/11/2016**), συνεπεία του με αριθμό πρωτοκόλλου**/30-09-2014** εγγράφου της Περιφερειακής Δ/σης του ΣΔΟΕ Αττικής, με το οποίο διαβιβάστηκε η από **22/08/2014** Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας, που αφορούσε έλεγχο στην επιχείρησημε ΑΦΜ:,

Σύμφωνα με το **πόρισμα** των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγων **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, **δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές από την επιχείρηση με ΑΦΜ:**, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

α/α – ημερ/νία στοιχείου	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
TIM 19/31-01-2009	7.401,00	1.406,19	8.807,19
TIM 20/31-03-2009	8.015,00	1.522,85	9.537,85
Σύνολο	15.416,00	2.929,04	18.345,04

Ακολούθως εκδόθηκε η υπ' αριθμ.**/14-11-2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, δύο (2) φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. 19/31-1-2009 και 20/31-3-2009 τιμολόγια, καθαρής αξίας **7.401€** και **8.015€** πλέον ΦΠΑ 1.406,19€ και 1.522,85€ αντίστοιχα από την επιχείρηση**με ΑΦΜ:**, τα οποία είναι **εικονικά** καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/92 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 § 1, 11 και 12 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος και επεβλήθησαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3 περ. β' του ν.4337/2015, ήτοι **πρόστιμο 6.166,40€ [(7.401€ x 40%) + (8.015€ x 40%)]**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω Πράξης Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ότι δεν του κοινοποιήθηκε **κλήση προς ακρόαση**, ούτε σημειώματα διαπιστώσεων με αποτέλεσμα να μην λάβει γνώση αυτών και να στερηθεί του δικαιώματός της να υποβάλει σχετικό υπόμνημα με τις απόψεις της,
2. Ότι η φορολογική Αρχή δεν έλαβε υπόψη της την υπ' αριθμ.**/2015** απόφαση του Δ' Μονομελούς Εφετείου (κακουργημάτων) Αθηνών, με την οποία απαλλάχθηκε από την κατηγορία της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (**ποινική υπόθεση**),
3. Ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε αφενός την ανυπαρξία του εκδότη και αφετέρου την εικονικότητα των συναλλαγών, κατά δε τον χρόνο διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών τελούσε **σε καλή πίστη**.
4. Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, **έχει παραγραφεί**.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της μη κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ως άνω Φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής πράξης προστίμου ΚΒΣ, χωρίς προηγουμένως να τον καλέσει νομίμως προς ακρόαση, ως όφειλε. Ουδέποτε κοινοποιήθηκε στην επιχείρησή του έγγραφη κλήση προς ακρόαση, ούτε σχετικά σημειώματα διαπιστώσεων με αποτέλεσμα να μην λάβει γνώση αυτών και να στερηθεί του δικαιώματός του να υποβάλει σχετικό υπόμνημα των απόψεών του, ... Λαμβανομένου υπόψη ότι δεν προκύπτει ότι συνέτρεχε περίπτωση αποτροπής κινδύνου ή επιτακτικό δημόσιο συμφέρον για την έκδοση της πράξης αυτής, άνευ τηρήσεως της διαδικασίας της προηγούμενης ακροάσεώς του, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 § 1** του **N. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης» και με τις διατάξεις του **άρθρου 62 § 4** του ίδιου νόμου ότι: «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου»,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6** του **N. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (Α' 45), ορίζεται ότι «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή η προθεσμία που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων **28** και **62** του **N. 4174/2013** είναι **ειδικές και ευνοϊκότερες σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης** (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο - φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας,

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων κοινοποίησε εγγράφως στον προσφεύγοντα στις **23/06/2016** το υπ' αριθμ.**/08-04-2016** **Σημείωμα Διαπιστώσεων** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013, με το οποίο του γνωστοποίησε τα πρόστιμα που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του, πλην όμως ο προσφεύγων **ουδεμία έγγραφη ή άλλη αντίρρηση ή άποψη υπέβαλε στην ελέγχουσα φορολογική Αρχή.**

Περαιτέρω με το υπ' αριθμ.**/29-06-2016** έγγραφο της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή, ορθή επανάληψη του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, το έγγραφο αυτό όμως επέστρεψε πίσω ως «αζήτητο»

Επειδή με την κοινοποίηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, δόθηκε η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διατυπώσει τις απόψεις του, πλην όμως αυτός δεν ανταποκρίθηκε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι **απορριπτέος** ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της απαλλαγής του από την ποινική δίκη για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή δεν έλαβε υπόψη της την υπ' αριθμ.**/2015** απόφαση του Δ' Μονομελούς Εφετείου (κακουργημάτων) Αθηνών, με την οποία απαλλάχθηκε από την κατηγορία της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (ποινική υπόθεση), ... Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ενώ γνώριζε από την πρώτη στιγμή ότι απαλλάχθηκε τόσο δυνάμει της ως άνω αποφάσεως, η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη, όσο και δυνάμει της με αριθμό**/2015** απόφασης του Θ' Τριμελούς Πλημ/κείου Αθηνών από τις κατηγορίες για αποδοχή και λήψη των ενδίκων τιμολογίων, εν τούτοις προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, μη λαμβάνοντας

δήθεν υπόψη της, ότι σύμφωνα με τις ως άνω αποφάσεις οι συναλλαγές που περιγράφονται σε αυτές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, καταλογίζοντάς της υπέρογκα πρόστιμα,

Επειδή η εν λόγω δικαστική απόφαση αφορά άλλη υπόθεση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, και όχι την παρούσα υπόθεση, η οποία αφορά στη λήψη των δυο εικονικών τιμολογίων εκδόσεως της συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης «.....», τα οποία ενώ τα έλαβε και τα καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ουδέποτε τα επέδειξε στην ελέγχουσα φορολογική Αρχή, προκειμένου να διαπιστωθεί το είδος, η αξία και λοιπά χαρακτηριστικά των συναλλαγών στις οποίες αναφέρονταν,

Επειδή η ανωτέρω δικαστική απόφαση αφορά την απαλλαγή λόγω αμφιβολιών από το ποινικό αδίκημα για την ύπαρξη δόλου εκ μέρους του φορολογούμενου για τη λήψη πλήθους εικονικών ή και πλαστών φορολογικών στοιχείων κατά τα έτη 2005-2009 και δεν αποφαίνεται περί της εικονικότητας ή μη των επίδικων συναλλαγών, για την οποία αποφαίνονται τα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια κι όχι τα Ποινικά Δικαστήρια.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ν. 2717/1999, ορίζεται ότι «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται, επίσης, από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν, έναντι όλων, καθώς και από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη ...»

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη μόνο οι αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων αποτελούν δεδικασμένο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης ως προς την ενοχή του δράστη και κατά συνέπεια, το διοικητικό δικαστήριο, κρίνοντας επί της διοικητικής παράβασης, δεν δεσμεύεται από τυχόν προηγηθείσα αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, υποχρεούται όμως να την συνεκτιμήσει για τη διαμόρφωση της κρίσεώς του (ΣτΕ 62/2012, 1077/2013, 1325/2013, 671/2013, 2438/2012 1439/1999 κλπ), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της μη απόδειξης της εικονικότητας από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η **φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και οι συναλλαγές που περιλαμβάνουν είναι πραγματικές, δεδομένου ότι τα αγαθά που αναγράφονται σε αυτά, ήταν απαραίτητα για την επιχείρησή του και συνάδουν με το αντικείμενο εργασιών αυτής.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι για τη διενέργεια μεταφορών-μετακομίσεων, απαιτείται η χρησιμοποίηση μεγάλου αριθμού αναλώσιμων υλικών (υλικών συσκευασίας, χαρτοκιβωτίων κλπ), ότι κάθε έτος διενεργεί κατά μέσο όρο τουλάχιστον διακόσιες πενήντα (250) μεταφορές-μετακομίσεις **για λογαριασμό ιδιωτών**, στις οποίες χρησιμοποιούνται κατά μέσο όρο τουλάχιστον σαράντα (40) χαρτοκιβώτια - κούτες για κάθε μετακόμιση και κατά συνέπεια, για αυτή την αιτία και μόνο **απαιτείται κατ' έτος ποσότητα 10.000 χαρτοκιβωτίων** (250 μεταφορές X 40 χαρτοκιβώτια για κάθε μεταφορά). Επιπλέον, όπως προκύπτει από ειδικές συμβάσεις που είχε συνάψει με πελάτες, η επιχείρησή του είχε απόλυτη ανάγκη προμήθειας μεγάλου πλήθους χαρτοκιβωτίων ώστε να ανταποκριθεί σ' αυτές.

Περαιτέρω, προσκομίζει και επικαλείται τις κατωτέρω συμβάσεις παροχής υπηρεσιών:

- Την από **02-09-2003 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών μεταξύ της επιχείρησής του και της «Ειδικής Υπηρεσίας Εφαρμογής Συγχρηματοδοτούμενων Ενεργειών από το ΕΚΤ», με την οποία συμφωνήθηκε η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς φακέλων, συσκευασμένων σε χαρτοκιβώτια και ότι ο χρόνος της μεταφοράς ήταν **από 02/09/2003 έως 30/09/2003**,
- Την από **12-07-2004 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών μεταξύ της επιχείρησής του και της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, με την οποία συμφωνήθηκε η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς φακέλων, συσκευασμένων σε χαρτοκιβώτια και ότι ο χρόνος της παροχής υπηρεσιών ήταν **από 12/07/2004 έως 31/10/2004**,
- Την από **01-03-2007 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών μεταξύ της επιχείρησής του και της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, με την οποία συμφωνήθηκε η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς φακέλων, συσκευασμένων σε χαρτοκιβώτια και ότι ο χρόνος της παροχής υπηρεσιών ήταν **από 01/03/2007 έως 30/06/2007**,
- Την από **31-10-2007 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών μεταξύ της επιχείρησής του και της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, με την οποία συμφωνήθηκε η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς φακέλων, συσκευασμένων σε χαρτοκιβώτια και ότι ο χρόνος της παροχής υπηρεσιών ήταν **από 01/11/2007 έως 31/12/2007**,

- Την από **31-07-2009 σύμβαση** παροχής υπηρεσιών μεταξύ της επιχείρησής του και της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, με την οποία συμφωνήθηκε η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς φακέλων, συσκευασμένων σε χαρτοκιβώτια και ότι ο χρόνος της παροχής υπηρεσιών ήταν **από 01/08/2006 έως 31/12/2006**, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο της υπογραφής της σύμβασης,
- Την από **17-12-2010 βεβαίωση** της Ειδικής Υπηρεσίας Εφαρμογής Συγχρηματοδοτούμενων Ενεργειών από το ΕΚΤ του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης, κατά τα έτη 2002-2009, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων προμήθευσε την εν λόγω υπηρεσία με 218.000 χαρτοκιβώτια, προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει στην οργάνωση του αρχείου, της αποθήκης της, κλπ καθώς και την από **20-01-2011 βεβαίωση** της Εφημερίδας «ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ» από την οποία προκύπτει ότι ο όμιλός της έχει προμηθευτεί από τον προσφεύγοντα 127.000 χαρτοκιβώτια.
- Φορολογικά στοιχεία από διάφορους εκδότες από τα οποία ο προσφεύγων προμηθεύτηκε χαρτοκιβώτια

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του ν. 2523/1997** (Α' 179) 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*», και με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9 του Π.Δ 186/1992** ότι «*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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία προμηθεύτηκε **χαρτοκιβώτια** από την επιχείρηση, πλην όμως **ουδέποτε επέδειξε τα στοιχεία αυτά** στις φορολογικές αρχές που διενήργησαν τον έλεγχο (ΣΔΟΕ, ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων) **ούτε προσκόμισε αυτά ενώπιον της Υπηρεσίας μας**, προκειμένου να διαπιστωθεί το βάσιμο των ισχυρισμών του, δεδομένου ότι δεν είναι γνωστό, ούτε τα είδη, ούτε οι ποσότητες, κλπ των αγαθών που φέρεται να προμηθεύτηκε από την ως άνω εκδότρια των τιμολογίων συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω, ότι η φορολογική Αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,

Στην προκείμενη περίπτωση τα ανωτέρω δύο φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, για τους λόγους που αναφέρονται στην από 22/08/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και στην από 14/11/2016 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, δεδομένου ότι:

Η εκδότρια επιχείρηση α) Είχε έδρα σε ακίνητο 50 τ.μ, ενώ δεν διέθετε και λοιπές εγκαταστάσεις, **ικανές για αποθήκευση** των ποσοτήτων των αγαθών που φέρονται να πουλήθηκαν με τα εκδοθέντα στοιχεία της, **β)** **δεν διέθετε** ικανές **αγορές** εμπορευμάτων και δεν διέθετε ικανά αποθέματα που να δικαιολογούν τις ποσότητες που φέρονται να πουλήθηκαν με τα εκδοθέντα στοιχεία της, **γ)** **δεν διέθετε** υλικοτεχνική υποδομή, μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, **δ)** **δεν διέθετε μεταφορικά μέσα**, ενώ οι αριθμοί κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που αναγράφονται επί των στοιχείων (που έχουν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ), είτε είναι ανύπαρκτοι, είτε ανήκουν στους λήπτες των αγαθών, **ε)** ουδέποτε απασχόλησε το απαραίτητο **πλήθος προσωπικού** προκειμένου να ανταποκριθεί σε πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών τόσο μεγάλης αξίας, **στ)** **δεν έχει υποβάλει** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές ΦΠΑ, χρήσεων 2006, 2007, 2008, 2010 κλπ, **ζ)** ουδέποτε προσκόμισε τα βιβλία της προς έλεγχο, **η)** από τα κατασχεθέντα στοιχεία, προκύπτει ότι εξέδιδε αυτά για εμπορεύματα ή παροχή υπηρεσιών, **κατά βούληση του λήπτη**, **θ)** στις περισσότερες περιπτώσεις η αξία των εκδοθέντων στοιχείων είναι λίγο κάτω των 15.000€, **ι)** απεικόνιζε κατά το δοκούν την οικονομική της κατάσταση, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή των κατασχεμένων εκτυπώσεων και των αντίστοιχων που είχαν κατατεθεί στην Εθνική τράπεζα, ενώ **ο λήπτης** (προσφεύγων) των εν λόγω στοιχείων: **α)** Δεν επέδειξε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, **β)** καταχώρησε αυτά στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, εκπίπτοντας το ΦΠΑ αυτών από το ΦΠΑ εκρών, **γ)** κατά την ίδια χρήση αλλά και προηγούμενες, έχει λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία και από άλλες επιχειρήσεις, **δ)** κατά τη χρήση 2009 έχει λάβει εικονικά στοιχεία ποσού 75.945,10€, πλέον ΦΠΑ ποσού 13.647,00€.

Οι προαναφερόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, καταδεικνύουν ότι ο έλεγχος **με τρόπο αντικειμενικό, τεκμηριωμένο και πέραν κάθε αμφισβήτησης απέδειξε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους**, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών που περιλαμβάνονται στα εν λόγω στοιχεία, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το χρόνο της συναλλαγής υπαρκτή και επομένως η επιχείρησή του **καλόπιστα** συναλλάχθηκε μαζί της, χωρίς να υπάρχει η παραμικρή υπόνοια για ανυπαρξία ή εικονικότητά της,

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως καταγράφεται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, στην οποία με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης πώλησης από πλευράς του εκδότη, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων,

Επειδή ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (του εκδότη) και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

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 506/2012**)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013**, 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 πραγματοποίησής 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, **ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τελούσε σε καλή πίστη** και ο σχετικός ισχυρισμός του πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για να γίνει έλεγχος πέραν της πενταετίας, δηλαδή για χρήσεις που έχουν παραγραφεί, θα πρέπει να έχει ήδη πραγματοποιηθεί έλεγχος εντός της πενταετίας και μόνον τότε η φορολογική διοίκηση θα μπορεί να επανέλθει για συμπληρωματικό έλεγχο με την προϋπόθεση ότι υπάρχουν διαθέσιμα νέα στοιχεία. Επικαλείται δε και προσκομίζει την υπ' αριθμ. 3820/2016 απόφαση του Δ.Εφ.Αθ. (Τμήμα 1ο Τριμελές),

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «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», και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5** του **Ν. 2523/1997** (Α' 179), ορίζεται ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»,

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 4337/2015** παρατάθηκε μέχρι **31/12/2016** το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, για ορισμένες κατηγορίες υποθέσεων, και συγκεκριμένα με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** (Α' 129), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις **31.12.2015** παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις **31.12.2015** εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε στον προσφεύγουσα **Μερικός Έλεγχος ΚΒΣ**, χρήσης **2009**, δυνάμει της υπ' αριθ./0/1136/19-05-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, η έναρξη δε του ελέγχου πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2015, δεδομένου ότι η υπ' αριθμ./20-05-2015 πρόσκληση, κοινοποιήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 03/06/2015 και στη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα στις 05/06/2015,

Επειδή από τα προαναφερόμενα συνάγεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου σε βάρος του προσφεύγοντος, υπόκειται κατ' αρχήν σύμφωνα με τα ανωτέρω σε πενταετή παραγραφή, ο χρόνος της οποίας αρχίζει από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ήτοι εν προκειμένω η πενταετής παραγραφή συμπληρώθηκε στις **31/12/2015**. Ωστόσο, ο χρόνος αυτός της παραγραφής **παρατάθηκε** λόγω της έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου, μέχρι την **31/12/2016**, όπως δε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσβαλλόμενη πράξη, μαζί με τη συνημμένη σ' αυτή έκθεση ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις **08/12/2016**, ήτοι σε χρόνο προγενέστερο του χρόνου της παραγραφής, παρά τα όσα αντιθέτως και εντελώς αβάσιμα ισχυρίζεται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/08/2014 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και στην από 14/11/2016 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, επί των

οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **09/01/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές, που εδρεύει στο Καματερό Αττικής τ.κ 13451, με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./**14-11-2016** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου **1/1/2009 - 31/12/2009** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων.

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

Πρόστιμο ποσού: 6.166,40€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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.