



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 13/02/2017

Αριθμός Απόφασης: 1398

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου Καρδίτσας, οδός , Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ.και/16-07-2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμου - του ν.2523/1997

ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.και/16-07-2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμου - του ν.2523/1997 και ν.4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/09/2016 α) Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και β) Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρ.54 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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./16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 10.034,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και άρθ. 62 του Ν. 4174/2013, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία του δύο (2) εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 25.085,00 € πλέον ΦΠΑ 4.776,15 € για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 15/09/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./12-10-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε με εντολή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν του σχετικού δελτίου πληροφοριών/25-09-2015 της Δ.Ο.Υ. Σερρών σύμφωνα με το οποίο και βάση της συνημμένης Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών η εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Με την υπ' αριθμ./16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ'παρ.2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, λόγω παράβασης της περίπτωσης δ'παρ.1 του ιδίου ως άνω νόμου. Η παράβαση αφορά στη μη προσκόμιση των ζητηθέντων Βιβλίων και Στοιχείων κατόπιν των με αριθμ. πρωτ./14-10-2015 και/18-11-2015 προσκλήσεων στα πλαίσια

φορολογικού ελέγχου, συνεπεία της με αριθμ./12-10-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Η ως άνω Πράξη εδράζεται επί της από 15/09/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου άρθρου 54 του ν.4174/2013 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ως προς την/16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (2008) έχει παραγραφεί από το έτος 2013.
- Η Διοίκηση έσφαλε ως προς τον υπολογισμό του προστίμου και τούτο διότι υπολόγισε το πρόστιμο με συντελεστή 40% αντί του ορθού 10%.
- Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας δεν αιτιολογεί την επιβολή του προστίμου.
- Η αποδιδόμενη με την έκθεση ελέγχου ως ανύπαρκτη συναλλαγή είναι πραγματική.

Ως προς την/16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου

- Ζήτησε να του χορηγηθεί η σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών αναφορικά με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων την οποία ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας δεν του χορήγησε με την αιτιολογία ότι πρόκειται για υπηρεσιακό έγγραφο, πράγμα που προσκρούει στο θεμελιώδες δικαίωμα του διοικουμένου να έχει πρόσβαση στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσής του.
- Η ανωτέρω πράξη προσκρούει στο δικαίωμά του περί μη εξαναγκασμού στην αυτοενοχοποίηση.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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.

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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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 την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β΄ του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της

αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, όπως ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 42 του Ν. 4223/2013: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων»

Επειδή, στην παρ.2 περ. γ του ως άνω άρθρου του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 (στοιχ.ε') του άρθρου 1 του Ν.4254/2014 προβλέπεται ότι:

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, διαπιστώθηκε στα πλαίσια του ελέγχου ότι ο προσφεύγων υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών στη χρήση 2008, στην οποία δήλωσε ως προμηθευτή την εταιρεία «.....» για σύνολο δύο (2) τιμολογίων και καθαρή αξία τιμολογίων 25.085, 00 ευρώ. Όπως όμως προέκυψε από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η εκδότρια επιχείρηση βρισκόταν σε καθεστώς πτώχευσης το 2008 με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 21.01.2007. Επίσης, ο εκμισθωτής της έδρας της εκδότριας εταιρείας δήλωσε στον έλεγχο ότι από τον Ιανουάριο του 2007 εκμίσθωνε το συγκεκριμένο χώρο σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν είχαν καμία σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία. Εξάλλου, και ο ίδιος ο ομόρρυθμος εταίρος κ. δήλωσε ότι η εταιρεία σταμάτησε να εκδίδει τιμολόγια τον Σεπτέμβριο του 2006.

Επιπλέον, η εκδότρια εταιρεία δεν είχε καμία σχέση με εμπόριο, ούτε υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις από το 2005 και μετά, ενώ δεν υπέβαλλε και εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Γενικά, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση ώστε να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και ότι όλες οι συναλλαγές της ήταν εικονικές.

Τέλος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν υπήρχε καμία συνάφεια ανάμεσα στις δραστηριότητες των δύο εμπλεκομένων επιχειρήσεων, καθώς η μεν εκδότρια είχε ως αντικείμενο το εμπόριο, η δε λήπτρια ασχολούνταν μόνο με το εμπόριο

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα παραπάνω αναφερόμενα τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη

της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος-λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή με την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» ήταν πραγματική, καθώς προμηθεύτηκε πράγματα αξίας 25.085 τον Απρίλιο του 2008. Επιπλέον, αναφέρει ότι η Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολόγησε την εικονικότητα της συναλλαγής και ότι σε κάθε περίπτωση δεν στοιχειοθετείται αυτή μόνο από το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση πτώχευσε εντός του 2008. Οι παραπάνω ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι για τους κάτωθι λόγους:

Ο ισχυρισμός περί πραγματικής συναλλαγής είναι αόριστος, καθώς δεν αναφέρει τι είδους πράγματα προμηθεύτηκε ο προσφεύγων τον Απρίλιο του 2008 και το βασικότερο απ' όλα δεν εξηγεί πώς είναι δυνατόν μια επιχείρηση σαν τη δική του, που ασχολείται με το εμπόριο να έχει συναλλαγές με μια επιχείρηση, που δραστηριοποιείται στο εμπόριο ρούχων και ειδών οικιακής χρήσης. Το γεγονός αυτό από μόνο του αρκεί για να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής.

Ο ισχυρισμός περί μη αιτιολόγησης είναι αβάσιμος, επειδή η ελεγκτής αιτιολόγησε επαρκώς και ειδικώς την εικονικότητα της συναλλαγής. Ειδικά για την πτώχευση της εκδότριας επιχείρησης, ο έλεγχος στηρίχθηκε σε δύο σημαντικές καταθέσεις: α) αυτή του ομόρρυθμου εταίρου, ο οποίος δήλωσε ότι η εταιρία είχε σταματήσει να εκδίδει τιμολόγια και να έχει οποιεσδήποτε συναλλαγές τον Σεπτέμβριο του 2006 και β) στην κατάθεση του εκμισθωτή του χώρου της έδρας της εταιρείας, ο οποίος δήλωσε ότι από τον Ιανουάριο του 2007 και μετά εκμίσθωνε το συγκεκριμένο χώρο σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν είχαν καμία σχέση με την εκδότρια. Επομένως, από τις δύο παραπάνω καταθέσεις συνάγεται αναμφισβήτητα ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2013 κρίνεται αβάσιμος για τους κάτωθι λόγους:

Σύμφωνα με το **άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)**, το οποίο ισχύει για την ένδικη χρήση, «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 89, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Με τις διατάξεις της **παρ. 18 του άρθρ. 19 του ν. 3091/2002** σε συνδυασμό με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003**, θεσπίστηκε η παράταση της παραγραφής για 2 επιπλέον έτη πέραν του χρόνου που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις επί των υποθέσεων πλαστών, εικονικών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον μέχρι τον ανωτέρω χρόνο έχουν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αρχική παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για τη χρήση 2008 έληγε στις 31.12.2014 -και όχι στις 31.12.2013 που ισχυρίζεται ο προσφεύγων-, καθώς ο χρόνος παραγραφής αρχίζει από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για επίδοση της δήλωσης, άρα από το τέλος του 2009 και όχι από το τέλος του 2008 και λήγει πέντε χρόνια μετά, δηλαδή 31.12.2014.

Από εκεί και έπειτα, όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του 3091/2002 η παραγραφή της ένδικης υπόθεσης παρατάθηκε δύο χρόνια, δηλαδή μέχρι 31.12.2016, λόγω εύρεσης εικονικών φορολογικών συναλλαγών, με την προϋπόθεση όμως ότι μέσα στα δύο αυτά χρόνια θα έχουν εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, πράγμα που όντως έγινε.

Επομένως, η αξίωση του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων δεν υπέπεσε σε παραγραφή και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος.

Επειδή, το επιβληθέν πρόστιμο υπολογίστηκε σύμφωνα με τις κείμενες προεκτεθείσες διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σωστού υπολογισμού του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αιτία του συγκεκριμένου ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./25.9.2015 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου ότι η επιχείρηση «.....», ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορους λήπτες, ανάμεσα στους οποίους και ο προσφεύγων. Αμέσως μετά τη λήψη του πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας η υπ' αριθμ./12.10.2005 εντολή μερικού ελέγχου για έλεγχο της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008). Η ανωτέρω εντολή ελέγχου χρεώθηκε στην αρμόδια υπάλληλο, η οποία την 15.10.2015 έστειλε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ./14.10.2015 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα στα πλαίσια του ελέγχου, την οποία παρέλαβε ο προσφεύγων, αλλά δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως, την 18.11.2015 εστάλη συστημένα δεύτερη πρόσκληση (η υπ' αριθμ./18.11.2015), στην οποία επίσης δεν

ανταποκρίθηκε. Για το λόγο αυτό επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ (250,00 για κάθε περίπτωση μη ανταπόκρισης) με την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας αρνήθηκε να του χορηγήσει τη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών αναφορικά με τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, πράγμα που είναι παράνομο, καθώς είχε έννομο συμφέρον να πληροφορηθεί τα όσα αναφέρονταν μέσα στο συγκεκριμένο πληροφοριακό έγγραφο.

Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται αβάσιμος, γιατί το πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Σερρών περιείχε πληροφορίες για την εκδότρια εταιρεία, καθώς και για τρίτες εταιρίες λήπτριες των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες δεν είχαν καμία σχέση με τον προσφεύγοντα. Επομένως, τα στοιχεία αυτά καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο και η Δ.Ο.Υ. ορθά αρνήθηκε να χορηγήσει αντίγραφο του παραπάνω πληροφοριακού εγγράφου. Εξάλλου τα στοιχεία για την εκδότρια επιχείρηση που αφορούν τον προσφεύγοντα περιέχονται στο σώμα της από 15/09/2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας η οποία του κοινοποιήθηκε μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, περαιτέρω, ότι η επιβολή του προστίμου για μη ανταπόκριση στις προσκλήσεις για παροχή στοιχείων ουσιαστικά τον εξαναγκάζει να αποδεχτεί την κατηγορία, γεγονός, όμως που ουδόλως συμβαίνει, καθώς το εν λόγω πρόστιμο εκδόθηκε για τη συγκεκριμένη και αυτοτελή παράβαση της μη παροχής στοιχείων και δεν σχετίζεται με την περαιτέρω πορεία και τα ευρήματα του ελέγχου.

Επομένως, αν ο έλεγχος δεν έβρισκε στοιχεία για τις εικονικές συναλλαγές, τότε το μοναδικό πρόστιμο που θα επιβαλλόταν στον προσφεύγοντα, θα ήταν αυτό της μη ανταπόκρισης στις προσκλήσεις του ελέγχου και θα είχε ακριβώς την έννοια της διοικητικής κύρωσης για μη συμμόρφωση στις επανειλημμένες προσκλήσεις της Δ.Ο.Υ. και όχι φυσικά του εξαναγκασμού σε αποδοχή κάποιας κατηγορίας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15/09/2016 α) Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και β) Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρ.54 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **17/10/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθμ./16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **25.085,00 X 40% = 10.034,00 ευρώ**

Υπ' αριθμ./16-09-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Δύο (2) Παραβάσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ του Ν.4174/2013

2 X 250,00 ευρώ = 500,00 ευρώ

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.