



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.5.2019

Αριθμός απόφασης: 1699

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 24/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **με ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. **με αριθ.**/28.12.2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου** άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του **N. 4337/2015, φορολογικού έτους 2011**, του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Κηφισίας** και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. /28.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του **N. 4337/2015, φορολογικού έτους 2011**, του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Κηφισίας**, καθώς και την από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92, της ελέγκτριας της ως άνω Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **Κηφισίας**.

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

Επί της από 24/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **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 την υπ' αρ. /28.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του **N. 4337/2015, φορολογικού έτους 2011**, του Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Κηφισίας**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 312,00 ευρώ (1.560,00 X 20%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου(Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 1.560,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης- Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. 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 7 παρ. 3, του ν. 4337/2015. Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε το κάτωθι τιμολόγιο:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία φορ. Στοιχείου
Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών	/25.11.2011	1.560,00€

Η ως άνω προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ βάσει του πορίσματος της 28.12.2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92, της ελέγκτριας της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ. /06.07.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισίας, η οποία εκδόθηκε δυνάμει του με αρ.

πρωτ./02-05-2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής, με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισίας η με αριθ. πρωτοκ. αποστολής/2018 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία «κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής κατόπιν Εντολών Ελέγχου του Προϊσταμένου τους στην οντότητα "....., με αντικείμενο εργασιών με έδρα στην οδό, Α.Φ.Μ,, διαπιστώθηκε ότι η οντότητα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2011-2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν σχετικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2011 και 2012 είναι και η ελεγχόμενη οντότητα

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Μη νόμιμη διενέργεια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2011 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του δημοσίου .

- Οι συναλλαγές του με τον αντισυμβαλλόμενο κατά τη χρήση 2011 ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία φυσικών προσώπων.

Στο πλαίσιο συγκεκριμένης σύμβασης υπεργολαβίας με τον τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες. Ειδικότερα, η κατάρτιση των συμβάσεων και η κατάθεσή τους στην αρμόδια ΔΟΥ Αχαρνών έγιναν απολύτως σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους, καταβλήθηκε νομίμως ο αναλογών φόρος παρακράτησης, ενώ αμφότερα τα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία φέρουν όλα τα νόμιμα στοιχεία (διάτρηση, σφραγίδα, ΑΦΜ) και αντιστοιχούν πλήρως στις παρασχεθείσες υπηρεσίες, εξοφλήθηκαν με δίγραμμη επιταγή η οποία εξαργυρώθηκε από τον αντισυμβαλλόμενο.

- Ο αντισυμβαλλόμενος ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο κατά τον χρόνο της συναλλαγής και καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί του.

- Ακόμα και εάν ήθελε κριθεί ότι η ατομική επιχείρηση του αντισυμβαλλόμενου είναι εικονική επιχείρηση, δεδομένου ότι τα έργα που ανέλαβε ολοκληρώθηκαν και παραδόθηκαν, δεν υφίσταται θέμα εικονικών συναλλαγών.

- Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου έγινε νόμιμα με δίγραμμη επιταγή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.

- Οι συναλλαγές του με τον αντισυμβαλλόμενο ήταν καθόλα πραγματικές, καθώς δεν θα είχε κανένα όφελος από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 – ακόμα και αν επιβεβαιωνόταν η υποτιθέμενη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο αποκλεισμός του από το προβλεπόμενο ευνοϊκότερο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», 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»

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1, 4 του ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας..... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου,»

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 §3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να

δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣτΕ 2122/2012.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ με την υπ' αριθ./8.5.2018 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Π.Δ. Αττικής η οποία αφορούσε την χρήση 2011 μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2011 στις 31-12-2022 .

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 28/12/2018 , ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2011, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

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 το άρθ. 18§9 του ΠΔ 186/92: 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, 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 τον 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα της από 28.12.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπ' όψη του το πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία ο εν λόγω εκδότης, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Ειδικότερα στην από 28.12.2018 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας ελεγκτούς της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,, η οποία περιλαμβάνει ως αναπόσπαστο μέρος την με αριθμό/8.5.2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. στη σελ.3 -9, κεφ. 4.1 «Πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής», αναφέρεται:

1) Ενέργειες ελέγχου.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με την με αριθμό/06-02-2017 εντολή ελέγχου μετέβη στην δηλωθείσα οικία του εκδότη των τιμολογίων στην οδό, προκειμένου να επιδώσει πρόσκληση για την προσκόμιση των βιβλίων. Ο ελεγχόμενος δεν εντοπίστηκε στην ανωτέρω διεύθυνση και σύμφωνα με τους ενοίκους της πολυκατοικίας ουδέποτε κατοίκησε εκεί ούτε και τον γνώριζε κανένας. Ο έλεγχος επέδωσε στις 21-07-2017 την με αριθμό/17 πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων στον για θυροκόλληση λόγω αγνώστου διαμονής και τελευταίας δηλωθείσης διεύθυνσης κατοικίας

Επίσης ο έλεγχος με το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕΕΞ 2016ΕΜΠ/03-11-2016 έγγραφο του προς τα ΙΚΑ Αχαρνών ζήτησε μεταξύ άλλων να τους γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητες του.

Το ΙΚΑ Αχαρνών στο με αριθμό πρωτ./07-11-2016 απαντητικό του έγγραφο ως προς τον ελεγχόμενο τους γνώρισε ότι δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης.

2) Επίσης η αντισυμβαλλόμενη οντότητα δεν θα μπορούσε να παράσχει τις περιγραφείσες στα ανωτέρω ΤΠΥ. υπηρεσίες, καθώς διαπιστώθηκε :

- ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα.
- ο ελεγχόμενος δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ καί επομένως δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών ως αναφέρονται στα Τ.Π.Υ.
- δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- αναγραφόταν σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικά μέσα στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές.
- ο τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις ήταν μη σύννομος.
- Δεν τηρήθηκε ενιαία αρίθμηση και εκδόθηκαν φορ. στοιχεία σε ημερομηνία διαφορετική από την αναγραφόμενη και κατά το δοκούν

Υποβλήθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν4445/16 σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις. Και επομένως οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε για τις χρήσεις έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2011,	155 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	567.008,65€
ΧΡΗΣΗ 2012,	308 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	2.260.198,56€

ΧΡΗΣΗ 2013,	83 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	1.133.681,40 €
ΧΡΗΣΗ 2014,	117 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	2.837.184,00€
ΧΡΗΣΗ 2015,	191 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	9.856.658,58€
ΧΡΗΣΗ 2016,	17 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	335.915,54€
ΣΥΝΟΛΟ			16.990.646,73
είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής		Συναλλαγής	

Επειδή όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισίας (σελ. 57 – απόψεις και παραδοχές ελέγχου), από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με το αριθ./24.12.2018 υπόμνημά του, (συμφωνητικό των παρεχομένων υπηρεσιών από τον προσφεύγοντα κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , αντίγραφο της δίγραμμης επιταγής πληρωμής του ποσού της συναλλαγής), αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκε η επίμαχη συναλλαγή .

Ειδικότερα η εξόφληση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου Τ.Π.Υ./25.11.2011 έγινε με τη με αριθ.δίγραμμη επιταγή της ποσού 1.872,0000€ σε διαταγή του, την οποία εξαργύρωσε ο ίδιος.

Επειδή ο έλεγχος της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ δεν στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως προς τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου, αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως προς τον προσφεύγοντα - λήπτη του φορολογικού στοιχείου με αποτέλεσμα, λόγω των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, να γίνει δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και να καταλογιστεί **η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου , μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

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

«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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2011 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3δ' του Ν. 4337/2015),

Επειδή η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, καταλόγισε ορθά και σύννομα, τη σχετική παράβαση και επέβαλε, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 πρόστιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

Υπ' αριθ./12.10.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. δ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: $1.560,00 \times 20\% = 312,00 \text{ €}$.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.