



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/2/2020

Αριθμός απόφασης: 396

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./26-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της με αρ./26-9-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της με αρ./26-9-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και της με αρ./26-9-2019 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 8/11/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμό/**26-9-2019** πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **32.395,68 €**, διότι έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 80.989,20 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 18.627,72 €, εκδόσεως της επιχείρησης «....._ΑΦΜ.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2, 9 30§1, 2 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
2. Με την με αρ./**26-9-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **9.313,76 €**.
3. Με τη με αρ./**26-9-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **58.860,37 €**.
4. Με την με αριθμό/**26-9-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **346.207,87€**.

Δυνάμει της με αρ. .../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην από 31/3/2015 λυθείσα ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Εργασίες επίχρισης κονιαμάτων», στις φορολογίες εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2012. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019/6-3-2019 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας/15-3-2019) έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής / Τμήμα Α', σύμφωνα με το οποίο η εταιρία «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα τη Λάρισα (οδός αρ.), εξέδωσε στη χρήση 2012 εικονικά ως προς το σύνολο της

συναλλαγής τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 890.611,85 € προς πλήθος επιχειρήσεων – πελατών της ανά την επικράτεια, μεταξύ αυτών και της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία φέρεται ότι έλαβε από τηνστη χρήση 2012 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 80.989,20 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 18.627,52 €. Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας επί των τηρηθέντων βιβλίων και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος, προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του τα ανωτέρω επτά (7) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. .../28-5-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις τάσσοντάς του παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ανταποκρινόμενος, ο προσφεύγων κατέθεσε στον έλεγχο διά του πληρεξουσίου δικηγόρου το με αριθμ. πρωτ./25-6-2019 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων εκφράζοντας τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, τις οποίες ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. αφού έλαβε υπόψη, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων για την επίμαχη χρήση 2012.
2. Μη νόμιμη λήψη υπόψη στοιχείων, διότι η φορολογική αρχή έλαβε τα προσκομιζόμενα από το λογιστή του στοιχεία, χωρίς την ειδική επισήμανση του άρθρου 24 ΚΦΔ και δεν προέβη στη νόμιμη κατάσχεσή τους.
3. Έλλειψη ακροάσεως και αιτιολογίας.
4. Έλλειψη νομίμου βάσεως επιβολής προστίμου. Έλλειψη εμπειριστατωμένης απόδειξης πορίσματος ελέγχου.
5. Μη ορθή επιβολή προστίμου στον λήπτη λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ύπαρξη καλής πίστης

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποχρεώσεων 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...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή 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 Ε.Ε. 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη

φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), αναφέρεται : «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.- κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή με την ΠΟΛ1194/2017 διευκρινίστηκαν τα εξής : 1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, στο με αριθμό υπόθεσης .../2019, ID υπόθεσης και ημερομηνία θεώρησης 27/2/2019 πληροφοριακό δελτίο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής/Α΄ Υποδιεύθυνση – Τμήμα Γ, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με το με αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019/6-3-2019 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας/15-3-2019) έγγραφο της Επιχειρησιακής

Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής / Τμήμα Α΄, αναφέρεται ότι η επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα τη Λάρισα (οδός αρ. ...) εξέδωσε στη χρήση 2012 εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής τιμολόγια πωλήσεων συνολικής αξίας 890.611,85 € προς πλήθος επιχειρήσεων – πελατών της ανά την επικράτεια, μεταξύ αυτών και της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η οποία φέρεται ότι έλαβε από τηνστη χρήση 2012 επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 80.989,20 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 18.627,52 €.

Επειδή το με αριθμό υπόθεσης .../2019, ID υπόθεσης ... και ημερομηνία θεώρησης 27/2/2019 πληροφοριακό δελτίο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής συνετάχθη κατόπιν ελέγχων που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής σε επιχειρήσεις της περιφέρειας Θεσσαλίας κατά το χρονικό διάστημα από 4-3-2018 έως 9-3-2018, παρέχοντας συνδρομή στην Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης (O.L.A.F.), από τους οποίους ελέγχους διαπιστώθηκε ότι επιχειρήσεις που έλαβαν επιχορηγήσεις για επενδύσεις στο πλαίσιο του προγράμματος «Α΄ Δράση ΕΣΠΑ, Εμπόριο – Υπηρεσίες, Μεταποίηση στις νέες συνθήκες, Ελεύθεροι Επαγγελματίες» εμφάνισαν ως δικαιολογητικά – αποδεικτικά επιχορηγούμενων εξόδων – τιμολόγια της για αγορές επίπλων.

Το ανωτέρω πληροφορικό δελτίο **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ΄ άρθρων 84 παρ. 1 του Ν.2238/94 και 57 παρ. 1 του Ν.2859/00 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄, σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε. και με το άρθρο 57 παρ.2 περ. γ΄ σε συνδυασμό προς το άρθρο 49 παρ. 3 του κωδ. Φ.Π.Α., εφόσον το Σ.Δ.Ο.Ε. μέχρι τον χρόνο αποστολής του ως άνω πληροφοριακού δελτίου δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ελλείπει δηλαδή άνευ αυτού η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης, η οποία περιλαμβάνεται στο συνταχθέν πληροφοριακό δελτίο, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με το αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019/6-3-2019 (αριθμ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Λάρισας/15-3-2019) διαβιβαστικό έγγραφο και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από το πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε.. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή είχε λάβει έγκαιρα γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς προκύπτει ότι είχε επί μακρόν σχετική αλληλογραφία με την

OLAF, τυγχάνει απορριπτέος, καθώς οι προπαρασκευαστικές πράξεις της διοίκησης λαμβάνουν χώρα πριν την έκδοση της εκτελεστής πράξης, προκειμένου αυτή να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα περί της εικονικότητας ή μη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και δε δύνανται αφεαυτές να στοιχειοθετήσουν την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 -31/12/2012 και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 α' του Ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή περαιτέρω, ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 15/3/2019, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης λήψης υπόψη στοιχείων, διότι η φορολογική αρχή έλαβε τα προσκομιζόμενα από το λογιστή του στοιχεία, χωρίς την ειδική επισήμανση του άρθρου 24 ΚΦΔ και δεν προέβη στη νόμιμη κατάσχεσή τους.

Επειδή στο Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. [...]

Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και

να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. ...

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών».

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν των με αριθμ. πρωτ./27-2-2019 και/10-5-2019 Προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ο λογιστής της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος,, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 20/9/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προσκόμισε οικειοθελώς στον έλεγχο τα επτά (7) επίμαχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα με αριθμούς ../8-8-2012, ../10-8-2012, ../11-8-2012, ../18-8-2012, ../22-8-2012, ../5-9-2012 και ../10-9-2012 Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια για πώληση αγαθών με αριθμό πράξης θεώρησης/12-12-2011 Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καθώς και το με αριθμό πράξης θεώρησης/30-7-2007 Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας βιβλίο εσόδων – εξόδων και δεν κατέστη αναγκαίο να προβεί ο έλεγχος στην κατάσχεση αυτών, καθώς με την οικειοθελή προσκόμιση των εν λόγω στοιχείων από τον λογιστή του προσφεύγοντος, ο έλεγχος μπόρεσε να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις και ειδικότερα διαπίστωσε ότι τα εν λόγω Τιμολόγια Πώλησης καταχωρήθηκαν στο με αρ. πράξης θεώρησης/30-7-2007 της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας βιβλίο εσόδων – εξόδων και συγκεκριμένα στις σελίδες 43 και 44, στη στήλη των δαπανών με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. και επιπλέον ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών – Προμηθευτών στη χρήση 2012. Τα ανωτέρω πρωτότυπα τιμολόγια επιστράφηκαν στον προσφεύγοντα και κρατήθηκαν φωτοτυπίες αυτών για τη συμπλήρωση του φακέλου της υπόθεσης. Το δε πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των επιδίκων στοιχείων προέκυψε όχι μόνο από τα προσκομισθέντα στοιχεία, αλλά και από τη συνεκτίμηση άλλων στοιχείων (πληροφοριακό δελτίο, έγγραφα κλπ).

Επειδή εξάλλου ακόμη και από την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα απόφαση ΣτΕ 404/2018 δεν προκύπτει ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης με μόνο κριτήριο τη μη νόμιμη κατάσχεση των στοιχείων της υπόθεσης, καθώς αποφαίνεται ότι «Αν η καταλογιστική πράξη

εκδόθηκε και με συνεκτίμηση στοιχείων που έχουν νομίμως ληφθεί υπόψη από τη φορολογική αρχή, το δικαστήριο που δικάζει την προσφυγή οφείλει να κρίνει κατά πόσον η πράξη μπορεί να θεμελιωθεί αυτοτελώς, κατά την πραγματική της βάση, στα λοιπά στοιχεία. Εφόσον το διοικητικό εφετείο θεώρησε ως αντικείμενο της κρίσεώς του τα κατασχεθέντα στοιχεία και διαπίστωσε ότι στην έκθεση ελέγχου δεν διακρίνονταν μεταξύ τους ανά έκθεση κατασχέσεως, όφειλε να σχηματίσει βέβαιη δικανική πεποίθηση για το ζήτημα αυτό, συνεκτιμώντας και τις εκθέσεις κατασχέσεως (νομίμως και μη νομίμως επιδοθείσες) και, αν μερικές δεν περιλαμβάνονταν μεταξύ των στοιχείων της δικογραφίας, να διατάξει τη συμπλήρωση των αποδείξεων με την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως». Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη νόμιμης λήψης υπόψη στοιχείων τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ειδικότερα περί έλλειψης ακροάσεως και αιτιολογίας του με αρ. 56/28-5-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και πριν την έκδοση των προβαλλόμενων πράξεων και τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου, επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αρ. ../28-5-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τον με αριθμ. .../28-5-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, τον με αριθμ. ../28-5-2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. χρήσης 2012, τον με αριθμ. .../28-5-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. χρήσης 2012 και τον με αριθμ. .../28-5-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012 και την συνημμένη κλήση προς ακρόαση, θέτοντας εικοσαήμερη προθεσμία από την επίδοση προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω κλήση προς ακρόαση, κατέθεσε στον έλεγχο, δια του πληρεξούσιου δικηγόρου του, το με αριθμ. πρωτ./25-6-2019 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων εκφράζοντας τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου αποτυπώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που οδηγούν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, η ελεγχόμενη χρήση, το είδος των στοιχείων (Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών), η συνολική καθαρή αξία και η αξία Φ.Π.Α. των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η εκδότρια αυτών επιχείρηση (....._ΑΦΜ.....), το είδος της εικονικότητας (εικονικότητα ως προς το σύνολο της συναλλαγής) και οι φορολογικές διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή φόρων και προστίμων για τη συγκεκριμένη παράβαση. Επιπλέον, οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού απεικονίζουν το ύψος της φορολογικής οφειλής, ως συνέπεια των εν λόγω παραβάσεων. Ως εκ τούτου, σαφώς προσδιορίζονται αυτά και δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία στον προσφεύγοντα ως προς το ποια είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε του στερείται το δικαίωμα άμυνας και ανταπόδειξης, όπως όλως αβασίμως ισχυρίζεται. Εξάλλου ο προσφεύγων γνώριζε επακριβώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά και για τον επιπλέον λόγο ότι ο ίδιος, δια του λογιστή του, τα προσκόμισε στον φορολογική αρχή.

Επιπροσθέτως, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ του με αριθμ. .../28-6-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου την 11/7/2019, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση επίδοσης, διότι εκ παραδρομής δεν αναφέρθηκαν οι αριθμοί των εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής στο αρχικό και με αριθμ. ../28-5-2019 κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, τάσσοντάς του εκ νέου εικοσαήμερη προθεσμία για να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του επ’ αυτού, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν κατέθεσε νέο υπόμνημα παροχής εξηγήσεων για να αναπτύξει περαιτέρω τους ισχυρισμούς του ή να προσκομίσει οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο σε σχέση με αυτά που προσκόμισε με το με αριθμ. πρωτ. .../25-6-2019 αρχικό υπόμνημά του παροχής εξηγήσεων.

Επειδή περαιτέρω και όλως επικουρικώς αναφέρουμε ότι με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης»* (βλ.και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012, 3139/2014, όπου και περαιτέρω παραπομπές). Επειδή εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι ο

υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Πέραν των ανωτέρω, έχει κριθεί ότι, σε περίπτωση που με ειδική διάταξη νόμου προβλέπεται ενδικοφανές στάδιο, η μη τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καλύπτεται, εφόσον ο διοικούμενος ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, όπως εν προκειμένω, και προβάλει τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της πράξης (Ολομέλεια ΣτΕ 4447/2012). Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας» (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4447/2012, ΣτΕ 940/2016 σκέψη 9)».

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης νομίμου βάσεως επιβολής του προστίμου.

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 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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 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, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με το με αριθμό υπόθεσης/27-2-2019 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 20/9/2019 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ.- Κ.Φ.Δ., φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, η εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....- Α.Φ.Μ.» κι έλαβε ο προσφεύγων, αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 13/10/2008 και δήλωσε ως έδρα μισθωμένο διαμέρισμα επί της οδού, στη, από όπου ήδη από το 2011 αποχώρησε, σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση ν. 1599/1986 της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή, κας Έκτοτε δεν

υπέβαλε δήλωση μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS. Επισημαίνεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την «.....» φέρουν ως διεύθυνση έδρας την, από την οποία είχε εξαφανισθεί από τις αρχές του 2011, αλλά και τηλέφωνα ανύπαρκτα ή ανήκοντα σε φυσικά πρόσωπα ή σε εταιρείες που δεν σχετίζονται με αυτήν μέχρι και το έτος 2017.

- Κύρια δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης από 12/6/2012 είναι «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ», ενώ έχουν δηλωθεί και οι κάτωθι δευτερεύουσες δραστηριότητες:

1) «ΕΞΟΡΥΞΗ ΛΙΘΟΚΟΚΚΩΝ, ΨΙΛΟΥ ΧΑΛΙΚΙΟΥ ΚΑΙ ΛΙΘΟΣΚΟΝΗΣ- ΚΡΟΚΑΛΩΝ, ΑΜΜΟΧΑΛΙΚΟΥ»

2) «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Η ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Η ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ»

3) «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΜΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ ΜΕ ΤΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΙΔΙΩΝ ΥΛΙΚΩΝ (ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΑΓΕΤΑΙ ΣΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 Ν. 2238/94)»

4) «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ»

5) «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΒΑΡΕΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ (ΜΕ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑ)»

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε αφορούν σε πωληθέντα είδη που δεν συνδέονται με τις ανωτέρω δραστηριότητες.

- Η εκδότρια στη χρήση 2012, δήλωσε στη Συγκεντρωτική κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών αγορές συνολικής αξίας 877.296,87 €, ενώ οι προμηθευτές της (με αντικείμενο εργασιών ΠΡΑΤΗΡΙΟ ΚΑΥΣΙΜΩΝ) την δήλωσαν για συνολική αξία μόλις 1.382,10 € (πλέον Φ.Π.Α).
- Ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις της, από έλεγχο των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε, διαπιστώθηκε αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων ποσών κατά τρόπο που υποδηλώνει ότι τα δηλούμενα ποσά δεν απεικονίζουν τη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά υποβλήθηκαν ανακριβώς, ώστε από το αποτέλεσμα των δηλώσεων να μην προκύπτει χρεωστικό ποσό για καταβολή.
- Από τα στοιχεία τόσο του TAXIS, όσο και του ELENXIS προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει Προσωρινές και Οριστικές Δηλώσεις Φ.Μ.Υ. από ενάρξεως των εργασιών της μέχρι και το έτος 2016. Επισημαίνουμε επίσης ότι στις μοναδικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2010, 2012, 2013 και 2014 η εκδότρια δηλώνει ως μόνιμο απασχολούμενο προσωπικό τον αριθμό «1».

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την

επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη που φέρεται ότι διέθεσε στον προσφεύγοντα και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στο με αριθμό υπόθεσης/27-2-2019 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Απικής, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Οι φερόμενες συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα από την «.....» τιμολόγια προς τον προσφεύγοντα και αφορούν στην πώληση επίπλων, πώλησης, κοιλιοδοκών, σιδήρου, πλακών πετροβάμβακα, πλακιδίων δαπέδου, αρμόστοκου, πλαστικών χρωμάτων, γυψοσανίδων κ.λ.π., δεν σχετίζονται με τις δραστηριότητες της εκδότριας.
- Τα εν λόγω Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια Πώλησης αναγράφουν ως τόπο φόρτωσης «εργοτάξιο», ενώ δεν υπάρχει δηλωμένο στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. καμία τέτοια εγκατάσταση της εκδότριας εταιρίας και ως τόπο προορισμού των υλικών τις Εργατικές κατοικίες στη που είναι η διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα στη χρήση 2012. Η αποθήκευση ή έστω η προσωρινή εναπόθεση των υλικών που ανέρχονται σε μεγάλες ποσότητες σε βάρος και σε όγκο, είναι εκ των πραγμάτων αδύνατη, ενώ στον έλεγχο δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε άλλο έγγραφο, όπως φορτωτικές μεταφορικών εταιρειών που να παρακολουθεί και να πιστοποιεί με αξιόπιστο τρόπο την πορεία των υλικών προς τους πελάτες του ελεγχόμενου, καθώς και η εξόφληση αυτών. Επιπλέον, δεν προκύπτει από το αρχείο του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ., η ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου ως επαγγελματική εγκατάσταση.
- Σε όλα τα ΔΑ-ΤΠ αναγράφεται ως μεταφορικό μέσο αποκλειστικά το υπ αρ. Φορτηγό Δημοσίας Χρήσεως, ιδιοκτησίαςμε ΑΦΜ και έδρα τη Λαμία, γεγονός μη συνηθισμένο, ήτοι μεταφορική επιχείρηση που βρίσκεται σε απόσταση πολλών χιλιομέτρων μακριά (Λαμία) από τον τόπο που λαμβάνει χώρα η συναλλαγή, να αναλαμβάνει τη μεταφορά προϊόντων μεταξύ δύο επιχειρήσεων που βρίσκονται την ίδια πόλη (Λάρισα). Επισημαίνεται δε ότι ο κος, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, δεν έχει υποβάλλει εδώ και χρόνια δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και δηλώσεις Φ.Π.Α, ενώ διαθέτει μόνο το συγκεκριμένο Φορτηγό Δημοσίας Χρήσεως. Για τις ως άνω μεταφορές καμία καταχώρηση φορτωτικών εκδόσεως - ΑΦΜ δεν βρέθηκε στα βιβλία του προσφεύγοντα.

- Ο προσφεύγων προσκόμισε για την εξόφληση των συναλλαγών αντίγραφο της υπ αρ.....-./16-1-13 επιταγής της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ποσού 15.000,00 €. Το υπόλοιπο ποσό 84.616,72€ εμφανίζεται να είναι ανεξόφλητο και μέχρι σήμερα δεν έχει προσκομισθεί κανένα άλλο παραστατικό στοιχείο ως προς την εξόφλησή τους μέσω τράπεζας ή επιταγών, έτσι όπως προβλέπεται από το άρθρο 18 παρ.2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Από την υποβληθείσα κατάσταση πελατών-προμηθευτών της προσφεύγουσας επιχείρησης για την χρήση 2012, προκύπτουν αγορές συνολικού ποσού 402.705,70 €, εκ των οποίων : α) ποσό ύψους 282.715,00 € αφορά σε αγορές από τον προμηθευτή «.....-ΑΦΜ» που είναι επίσης εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και για τη λήψη των οποίων έχει συνταχθεί σχετική έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν συναφώς οι με αριθμούς ..., .../20-11-2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα ύψους 148.380 € και 565.439 € αντίστοιχα λόγω λήψης πλαστών και εικονικών τιμολογίων για τις διαχειριστικές περιόδους 2011 και 2012 , κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθμ. κατάθ. ΠΡ..../22-11-2013 προσφυγή του ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία απορρίφθηκε με τη με αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα ... Μονομελές) και β) ποσό 80.989,20 € αφορά σε αγορές από την προμηθεύτρια εταιρία «.....». Δηλαδή το 90% των τιμολογίων που έχει λάβει ο προσφεύγων από τους προμηθευτές του στη χρήση 2012 τυγχάνουν εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, προσκομίζει τα με αριθμούς .../23-8-2012, .../23-8-2012 και ...24-8-2012 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως του ιδίου προς την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ. και ισχυρίζεται ότι πραγματοποίησε τεχνικές εργασίες ριζικής ανακαίνισης στο κατάστημα της ανωτέρω εταιρίας επί της οδού – ..., όπου λειτουργούσε μεζεδοπωλείο. Κατά τους ισχυρισμούς του, οι τεχνικές αυτές εργασίες αντιστοιχούν στα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός του δέον να απορριφθεί ως αναληθής και αναπόδεικτος, διότι σύμφωνα με την από 26/9/2019 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του π.δ. 186/92 και του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, η επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ., μίσθωσε από το Σεπτέμβριο του 2012 έως το Δεκέμβριο του 2013 ένα κατάστημα ισόγειο επί της οδού στη, εμβαδού 86 τ.μ. (χωρίς υπόγειο), ενώ οι εργασίες

που περιγράφονται ότι εκτελέστηκαν από τον προσφεύγοντα στα προαναφερόμενα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ενδεικτικά είναι: «κατασκευή παραδοσιακού τζακιού, θερμομόνωση κτιρίου 281τ.μ., ηχομόνωση κτιρίου 212,50 τ.μ., χρωματισμοί 100 τ.μ, χρωματισμοί – τεχνοτροπίες 250 τ.μ, πλακάκι τουαλέτας 40τ.μ., επένδυση τοίχων και οροφής από γυψοσανίδα 350 τ.μ., επένδυση τοίχων με παραδοσιακή πέτρα, θερμομόνωση κτιρίου με πετροβάμβακα 281 τ.μ. κ.λ.π.», ήτοι περιγράφονται εργασίες περισσότερων τετραγωνικών μέτρων σε σύγκριση με το εμβαδόν του επίμαχου καταστήματος. Επιπλέον, σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ./10-9-2019 υπεύθυνη δήλωση της αδελφής του εκμισθωτή του επίμαχου καταστήματος, του, με ΑΦΜ, στο επίμαχο κατάστημα εμβαδού 86 τ.μ. που μισθώθηκε στη «..... προϋπήρχαν τζάκι, κουφώματα και ξύλινες πόρτες, καθώς και η επένδυση με την παραδοσιακή πέτρα, ενώ το εν λόγω κατάστημα δεν διέθετε υπόγειο χώρο, γεγονός που αποδεικνύει τη διαπίστωση του ελέγχου ότι οι περιγραφόμενες στα προαναφερόμενα τιμολόγια εργασίες που δήθεν εκτέλεσε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ουδέποτε εκτελέστηκαν. Σημειωτέον ότι ενώ, η επιχείρηση «..... μίσθωσε το επίμαχο κατάστημα από το Σεπτέμβριο του 2012, πέντε από τα επτά επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία φέρουν ημερομηνία προγενέστερη της έναρξης της μίσθωσης, ήτοι Αύγουστο του 2012. Άλλωστε, ο προσφεύγων, ουδέποτε κατέβαλε Φόρο αμοιβών εργολάβου για τα παραπάνω έργα που φέρεται να εκτέλεσε στο επίμαχο μισθωμένο κατάστημα.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μέρος του τιμήματος των επίμαχων εικονικών τιμολογίων εξοφλήθηκε με τη με αριθμ./16-1-2013 επιταγή τηςΤΡΑΠΕΖΑΣ ποσού 15.000,00 €, η οποία οπισθογραφήθηκε στην «.....». Η ως άνω εξόφληση δεν μπορεί να αξιολογηθεί θετικά, καθώς από το φωτοαντίγραφο του σώματος της εν λόγω επιταγής που προσκομίστηκε στον έλεγχο δεν προκύπτει ποιος και πότε την εισέπραξε, ούτε προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο οποιοδήποτε αποδεικτικό τραπεζικό έγγραφο. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι η εν λόγω επιταγή προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας από τον προσφεύγοντα ως αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης έτερων εικονικών τιμολογίων που έλαβε η ατομική επιχείρηση του από άλλη εταιρία, για την οποία παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκε εις βάρος του πράξη επιβολής προστίμου και άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθής επιβολής προστίμου, λόγω εικονικότητας των υπό κρίση στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περί καλής πίστης.

Επειδή, με το άρθρο 3 παράγραφος 4 του Ν.4337/2015, (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται, ενώ με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου ορίζεται:

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

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α'170)».

Επειδή προκειμένου να τύχει εφαρμογής η ως άνω αναφερόμενη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' και 5 του Ν. 4337/2015 και να επιβληθούν μειωμένα πρόστιμα ποσού 20% της αξίας των εικονικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, θα πρέπει να αποδειχθεί ότι διενεργήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, αλλά με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 και την ΠΟΛ1097/2016, με τις οποίες έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον :

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη και ως εκ τούτου, δεν δύναται να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, διότι δεν συντρέχει περίπτωση εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορριπτόμενου του σχετικού ισχυρισμού του.

Περί της συνδρομής καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη καλή του πίστη περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης. Τουναντίον, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλή τη πίστει, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2012

Η με αριθμό/26-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : **80.989,20 X 40% = 32.395,68 €**

Εισόδημα

Οικονομικό έτος 2013

Η με αριθμό/26-9-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : **346.207,87 €**

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

Η με αρ./26-9-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : **58.860,37 €**

Πρόστιμο Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 - 31/12/2012

Η με αρ./26-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας,

Ποσό καταλογισμού $18.627,52 \times 50\% =$ **9.313,76 €**

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.