



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 15/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1138

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. 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*».

δ Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα το οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-

31/12/2012 και β) της υπ' αριθμ./2019 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.546,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων τέσσερα (4) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ανύπαρκτης επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες, έδρα την οδό αρ. στην και ΑΦΜ, καθαρής αξίας 22.730,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 5.227,90 ευρώ και συνολικής αξίας 27.957,90 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66 του ν.4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **12.372,46 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα:

1. Έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων εννέα (9) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της ανύπαρκτης επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες, έδρα την οδό αρ. στην και ΑΦΜ, καθαρής αξίας 40.362,30 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 9.279,33 ευρώ και συνολικής αξίας 49.645,63 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 19 παρ. 4 του ν.2523/97 και του άρθρου 55 παρ. 1 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4337/2015.

2. Έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων πέντε (5) εικονικά, ω προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών τις Εκδόσεις εντύπων διαφημιστικού υλικού, έδρα την οδό αρ. στη και ΑΦΜ, καθαρής αξίας 21.500,00 ευρώ πλέον 4.945,00 ευρώ και συνολικής αξίας 26.445,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσαν:

α) Το με αριθμ. πρωτ. /2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ' Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο, από την έρευνα - έλεγχο που διενήργησαν οι υπάλληλοι της Δ' Αθηνών κατόπιν της υπ' αριθμ. /2016 εντολής ελέγχου στην επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες, έδρα την οδό αρ. στην και ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση ήταν εικονική εταιρεία και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014. Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων (άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ) για το έτος 2012 και των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων (άρθρου 10 ν. 4093/2012 του ΚΦΑΣ) για το έτος 2013 και Μ.Υ.Φ (άρθρο 14 παρ. 3 του ν. 4174/2013) για το έτος 2014, διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία στη χρήση 2012 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία αξίας 22.730,00 ευρώ και στη χρήση 2013 έλαβε εννέα (9) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία αξίας 40.362,30 ευρώ

β) Το υπ' αριθμ. πρωτ. /2019 Δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, σύμφωνα με το οποίο, από την έρευνα - έλεγχο που διενήργησαν οι υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της υπ' αριθμ. /2019 εντολής ελέγχου στην επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων και ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε στη χρήση 2013 ήταν στο σύνολο τους εικονικά. Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων (άρθρου 10 ν. 4093/2012 του ΚΦΑΣ) για το έτος 2013, διαπιστώθηκε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την - με ΑΦΜ, περιλαμβάνεται και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία, στη χρήση 2013 έλαβε πέντε(5) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία αξίας 21.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.

Με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενήργησε το δικό της έλεγχο, και λαμβάνοντας υπόψη:

Α) τα παραπάνω με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 και/2019 Δελτία Πληροφοριών της Δ' Αθηνών και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής αντίστοιχα,

Β) τις απόψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης που υπέβαλε με τα με αριθμ./2019 και/2019 απαντητικά υπομνήματα,

Γ) το γεγονός ότι μέρος των εικονικών φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκαν με, αντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν στον έλεγχο,

Δ) το γεγονός ότι από αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος την 05/12/2019 στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση, είχαν πραγματοποιηθεί και

Ε) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε μέρος του διαφημιστικού υλικού που φέρεται να αγόρασε από την επιχείρηση,

έκρινε ότι οι εργασίες και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος στις χρήσεις 2012 και 2013. Με δεδομένο όμως ότι οι επιχειρήσεις και,

όπως αποδείχθηκε από το πόρισμα των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ Δ' ΑΘΗΝΩΝ και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής ήταν ανύπαρκτες συναλλακτικά και ότι ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσει από ποιες επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκαν οι παρασχεθείσες υπηρεσίες και οι πωλήσεις των υλικών, έκρινε ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση στις χρήσεις 2012 και 2013 από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με βάση τα ανωτέρω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου, κατά το χρόνο κοινοποίησης της υπ' αριθμ./2019 πράξης, ήτοι την 27/12/2019, είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 31/12/2018.

2. Από το περιεχόμενο των πράξεων επιβολής προστίμου, δεν αποδεικνύεται η υπόσταση των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων.

3. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ως παραβιασθείσες διατάξεις φέρονται διατάξεις οι οποίες ουδόλως ίσχυσαν κατά το χρόνο της δήθεν διάπραξης των παραβάσεων αυτών. Ειδικότερα στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 δεν ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012) περί ΚΦΑΣ, ούτε και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 περί ΕΛΠ που αναφέρονται στην υπ' αριθμ./2019 πράξη, ενώ στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 δεν ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 περί ΕΛΠ

ούτε οι διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 5 και 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, που αναφέρονται στην υπ' αριθμ./2019 πράξη.

4. Η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόστιμα στηριζόμενη σε φορολογικά στοιχεία χωρίς να συνταχθεί για τα στοιχεία αυτά και να κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο έκθεση κατάσχεσης.

5. Με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επιβάλλεται ένα και ενιαίο πρόστιμο για πλείονες της μιας παραβάσεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

6. Με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία τιμολογήθηκαν πραγματικές συναλλαγές στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, τα οποία νομίμως ζητήθηκαν και ελήφθησαν από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις σε εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012. Η φορολογική αρχή κρίνει τα τιμολόγια αυτά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, χωρίς να προσδιορίζει ή αποδεικνύει το πραγματικό πρόσωπο του εκδότη, παρά το γεγονός ότι αυτή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον οι προμηθεύτριες εταιρείες είναι υπαρκτά φορολογικώς πρόσωπα και ο ίδιος επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και καλή πίστη κατά τις συναλλαγές του με αυτές.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94:

«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 δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994:

«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 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 έτος.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.**»

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή 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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (ΣτΕ.1426/2000 αδημ. Και 1628/2019).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα με αριθμ. πρωτ. με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 και/2019 Δελτία Πληροφοριών της Δ' Αθηνών και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής αντίστοιχα, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθώς τα πορίσματα που περιέχονται σε αυτά περιήλθαν μεταγενέστερα στη φορολογική αρχή, η οποία δεν τα είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος (παραγραφή χρήσης 2012 στις 31/12/2018).

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο **άρθρο 64 του ν. 4174/2013** ορίζει:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου κοινοποιήθηκε ταυτόχρονα και η από 12/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 & ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία τεκμηριώνουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, και στην οποία αναφέρονται λεπτομερώς οι ημερομηνίες στις οποίες έλαβε τα ο προσφεύγων τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, το είδος των συναλλαγών, η καθαρή αξία πλέον Φ.Π.Α των στοιχείων αυτών, καθώς επίσης και τα πλήρη στοιχεία του εκδότη από τον οποίο έλαβε ο προσφεύγων τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς η αιτιολογία κάθε πράξης είναι τεκμηριωμένη επαρκώς και σαφέστατη από μέρους της φορολογικής αρχής και δε συντρέχει καμία υποψία τυπικής και νομικής πλημμέλειας παρά τους σχετικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή στις υπ' αριθμ./2019 και/2019 πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν από το ηλεκτρονικό σύστημα ΟΠΣ ELENXIS και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα την 27/12/2019, αναγράφεται ορθώς ότι ο προσφεύγων έλαβε εικονικά τιμολόγια, πλην όμως εκ παραδρομής αναγράφεται σε αυτήν το ακόλουθο κείμενο, το οποίο αναγράφεται αυτόματα από το ηλεκτρονικό σύστημα ΟΠΣ ELENXIS: *«κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 §3 του Κ.Φ.Α.Σ. Ή 5 των Ε.Λ.Π.»*. Η εκ παραδρομής διατύπωση διαφορετικών διατάξεων στις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, δεν τροποποιεί το αποτέλεσμα του ελέγχου, το γεγονός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκ μέρους του προσφεύγοντος και το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε. Επιπλέον οι διατάξεις που ισχύουν για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη χρήση 2012 είναι οι διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, και στη χρήση 2013 είναι οι διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, οι οποίες αναφέρονται στην από 12/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 & ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ως παραβιασθείσες διατάξεις φέρονται διατάξεις οι οποίες ουδόλως ίσχυσαν κατά το χρόνο της δήθεν διάπραξης των παραβάσεων αυτών προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή σύμφωνα με τα **άρθρα 23 και 24 του ν. 4174/2013** ισχύει ότι:

«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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

.....

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.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

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.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή, όπως συνάγεται από τις ως άνω διατάξεις, στην περίπτωση κατά την οποία τα όργανα που διενεργούν φορολογικό έλεγχο προβαίνουν στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις αυτές κατάσχεση, δηλαδή στην αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας (και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως της φορολογικής αρχής) η σύνταξη, κατά τους όρους της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, σχετικής εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοσή της στον επιτηδευματία. Εν προκειμένω, ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθμ. πρωτ./2019 πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο προσφεύγων προσήλθε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. και προσκόμισε μεταξύ των άλλων, το τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και λήψεως που αφορούσαν τις ελεγχόμενες περιόδους, με σκοπό το φορολογικό έλεγχο της ατομικής του επιχείρησης. Μεταξύ των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων, από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκαν οικιοθελώς και τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε στις παραπάνω χρήσεις, τα οποία ελέχθησαν και επεξεργάσθηκαν από τον έλεγχο. Συνεπώς δεν έλαβε χώρα καμία κατάσχεση στοιχείων και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015** 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) 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, τόσο στο σώμα των υπ' αριθμ./2019 και/2019 πράξεων επιβολής προστίμων, όσο και στην από 12/12/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αναφέρεται ότι το πρόστιμο αφορά τη λήψη από τον προσφεύγοντα τεσσάρων (4) εικονικών, ως προς το πρόσωπο, φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2012 και δεκατεσσάρων (14) εικονικών, ως προς το πρόσωπο, φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2013, συνολικής αξίας 22.730,00 ευρώ και 61.862,30 ευρώ αντίστοιχα. Συνεπώς η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου έγινε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δε θα έπρεπε να επιβάλλεται ένα και ενιαίο πρόστιμο για περισσότερες της μιας παραβάσεων του ν. 4093/2012 αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς η παράβαση είναι μία, και αφορά τη λήψη εικονικών, ως προς το πρόσωπο, φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ)**:

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92**:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή

την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92:**

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 το **άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):**

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, στο **άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)** ορίζεται:

«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 στο **άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997** ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012, 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της με αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσαν τα με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 και/2019 Δελτία Πληροφοριών της Δ' Αθηνών και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής αντίστοιχα, σύμφωνα με τα οποία οι συγκεκριμένες εκδότριες επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν στις χρήσεις 2012 και 2013 ήταν στο σύνολο τους εικονικά, για τους λόγους που αναφέρονται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου. Επομένως, οι εκδότες των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπα συναλλακτικά και φορολογικά ανύπαρκτα και το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν με τους συγκεκριμένους εκδότες ανήκει στον προσφεύγοντα. (ΣΤΕ 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2011, 1184/2010).

Επειδή, ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αφού έλαβε υπόψη του:

Α) τα παραπάνω με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ/2019 και/2019 Δελτία Πληροφοριών της Δ' Αθηνών και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής αντίστοιχα,

Β) τις απόψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης που υπέβαλε με τα με αριθμ./2019 και/2019 απαντητικά υπομνήματα,

Γ) το γεγονός ότι μέρος των εικονικών φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκαν με επιταγές, αντίγραφα των οποίων προσκομίστηκαν στον έλεγχο,

Δ) το γεγονός ότι από αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος την 05/12/2019 στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση, είχαν πραγματοποιηθεί και

Ε) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε μέρος του διαφημιστικού υλικού που φέρεται να αγόρασε από την επιχείρηση,

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες και οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος στις χρήσεις 2012 και 2013. Με δεδομένο όμως ότι οι επιχειρήσεις και

....., όπως αποδείχθηκε από το πόρισμα των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ Δ' ΑΘΗΝΩΝ και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής ήταν ανύπαρκτες συναλλακτικά, και ότι ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσει από ποιες επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκαν οι παρασχεθείσες υπηρεσίες και οι πωλήσεις των υλικών, έκρινε ότι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα

επιχείρηση στις χρήσεις 2012 και 2013 από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προμηθεύτριες εταιρείες είναι υπαρκτά φορολογικώς πρόσωπα, επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη και ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ωστόσο, στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015, οι οποίες εφαρμόζονται στην προκειμένη περίπτωση προβλέπεται ρητά ότι για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, χωρίς να προβλέπεται οποιαδήποτε εξαίρεση για όσους λήπτες τελούν σε καλή πίστη.

Επειδή, επιπλέον, δεν υφίσταται διάταξη στον ν. 4337/2015 που να προβλέπει ότι δε στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο συναλλαγής. Ομοίως, δεν υφίσταται σχετική διάταξη ούτε στον Κ.Β.Σ. ούτε στον Κ.Φ.Α.Σ.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2012 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 22.730,00 ευρώ και στη χρήση 2013 δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 61.862,30 ευρώ. Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ του ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2019 και/2019 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015: 4.546,00 ευρώ

B) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-17/10/2013

Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015: 12.372,46 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.