



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2253

**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 12/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ....., Τ.Κ., κατά της με αρ./7-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18/7/2019 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 12/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/7-6-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **23.600,00 €**, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 59.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 11.210,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «....._ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2, 9 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../6-2-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Εργασίες επίχρισης κονιαμάτων», για τη χρήση 2009. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ.ΕΞ2019 ΕΜΠ έγγραφο που αφορά στο με αριθμό υπόθεσης/.....Πληροφοριακό Δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής, βάσει του οποίου, ο προσφεύγων φέρεται να έλαβε από την επιχείρηση «....._ΑΦΜ» έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 59.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 11.210,00 €, τα οποία είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ανωτέρω πληροφοριακού δελτίου, σύμφωνα με το οποίο η εκδότρια «....._ΑΦΜ» εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για δυνητικά ανύπαρκτες συναλλαγές και αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που συνέλεξε κατά τη διενέργεια ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, καταλόγισε σε αυτόν το προσαλλόμενο πρόστιμο λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την επιβολή προστίμου στην επίδικη χρήση.
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 : 1) Έλλειψη εμπειριστατωμένης απόδειξης πορίσματος ελέγχου και 2) Ύπαρξη καλής πίστης.
5. Μη ορθή επιβολή προστίμου στον λήπτη λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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, 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...».*

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 ίδιου 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 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.

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 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, δυνάμενη 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../6-2-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό υπόθεσης/.....πληροφοριακού δελτίου (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ.../22-1-2019) του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «....._ΑΦΜ» εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για δυνητικά ανύπαρκτες συναλλαγές και ότι τα έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 59.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 11.210,00 €, που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότρια εταιρία, είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο.

Στη συνέχεια, η προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ. εκδόθηκε κατά την περιέλευση στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του με αριθμό υπόθεσης/.....πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, το οποίο **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. 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 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..

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης χρήσης 2009, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων στις 22/1/2019, 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 της με αριθμ. πρωτ./15-04-2019 Πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ο φερόμενος (διότι δεν προσκομίστηκε εξουσιοδότηση του προσφεύγοντα) ως λογιστής της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, Σπανός Κωνσταντίνος, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 10/6/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προσκόμισε οικειοθελώς στον έλεγχο πέντε (5) από τα έξι (6) επίμαχα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα με αριθμούς ../25-9-2009, ../28-9-2009, .../30-9-2009, ../10-12-2009 και ../12-12-2009 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αριθμό πράξης θεώρησης .../22-12-2008 της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας, το με αριθμ. πράξης θεώρησης/30-7-2007 της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας Βιβλίο Εσόδων – Εξόδων, καθώς και το από 2/12/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης υπεργολαβίας με α/α καταχώρισης της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας .../10-12-2009 μεταξύ του προσφεύγοντος και της, και δεν κατέστη αναγκαίο να προβεί ο έλεγχος στην κατάσχεση αυτών, καθώς με την οικειοθελή προσκόμιση των εν λόγω στοιχείων από τον φερόμενο ως λογιστή του προσφεύγοντος, ο έλεγχος μπόρεσε να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές διασταυρώσεις και επαληθεύσεις και ειδικότερα διαπίστωσε ότι τα εν λόγω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών καταχωρήθηκαν στο με αρ. πράξης θεώρησης/22-12-2008 της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας βιβλίο εσόδων – εξόδων και συγκεκριμένα στις σελίδες 11, 12 και 15, 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 2009. Το δε πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των επίδικων 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. 48/6-5-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων και του Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.

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 της προβαλλόμενης πράξης και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αρ. ..6-5-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον με αριθμ. ../1/6-5-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τη χρήση 2009 και την συνημμένη κλήση προς ακρόαση, θέτοντας εικοσαήμερη προθεσμία από την επίδοση προκειμένου ο προσφεύγων να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του για τη διαπιστωθείσα παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση προς ακρόαση, ούτε έκανε χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται στη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 εδ. β' του Ν. 4174/2013 να ζητήσει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο προσδιορισμός του προστίμου.

Επειδή στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου αποτυπώνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που οδηγούν στον επίμαχο καταλογισμό προστίμου, ήτοι η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, η ελεγχόμενη χρήση, το είδος των στοιχείων (Τ.Π.Υ.), ο αριθμός και η ημερομηνία εκδόσεως καθενός εξ αυτών, η συνολική καθαρή

αξία και η αξία Φ.Π.Α. των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η εκδότρια αυτών επιχείρηση (....._ΑΦΜ και όχι, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο προσφεύγων στην κρινόμενη προσφυγή του), το είδος της εικονικότητας (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) και οι φορολογικές διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή προστίμου για τη συγκεκριμένη παράβαση. Ως εκ τούτου, σαφώς προσδιορίζονται αυτά και δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία στον προσφεύγοντα ως προς το ποιά είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε του στερείται το δικαίωμα άμυνας και ανταπόδειξης, όπως όλως αβασίμως ισχυρίζεται.

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, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) 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 και συγκεκριμένα :

Α. Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης εμπειριστατωμένης απόδειξης του πορίσματος του ελέγχου και δη της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

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 πραγματοποιησεώς 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 σύμφωνα με το με αριθμό υπόθεσης/.....πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «....._ΑΦΜ» φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι :

- Από τον επιτόπιο έλεγχο στις 14/4/2018 του μικτού κλιμακίου των ελεγκτών του ΣΔΟΕ και της OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία Καταπολέμησης της Απάτης) στη δηλούμενη έδρα της «.....» επί της οδού αρ. ... στη, δεν υπήρχε ενεργό κατάστημα της επιχείρησης.
- Με τη με αριθμ. πρωτ.ΕΙ/18-4-18 Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986, ο σύζυγος της εκμισθώτριας του ακινήτου στη δηλούμενη έδρα (.....), κος δηλώνει : «Την περίοδο Νοεμβρίου 2008 εμφανίστηκε ένα άτομο με όνομα δεν θυμάμαι επώνυμο, ως συνεργάτης τηςκαι μου ζήτησε να νοικιάσει κατάστημα στην οδό Ιωαννίνων 86 για την εταιρία της, το οποίο πήρε ο και το επέστρεψε υπογεγραμμένο. Πλήρωσε αρχικά 2-3 ενοίκια και συνέχισε σταμάτησε να πληρώνει. Μετά από 2-3 μήνες αναγκάστηκα να του ζητήσω να αποχωρήσει. Σε όλο το διάστημα που είχε νοικιάσει το κατάστημα παρέμενε άδειο, χωρίς έπιπλα, χωρίς επωνυμία επιχείρησης και δεν είχε καμία δραστηριότητα».
- Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τη με αριθμ. πρωτ.ΕΙ/18-4-2018 Υπεύθυνη Δήλωση του λογιστή της εκδότριας, κου, ΑΦΜ: «Η καως εκπρόσωπος της εταιρίας ήρθε στο γραφείο μου χωρίς να τη γνωρίζω, την έκανα έναρξη εργασιών, στη συνέχεια ήρθε άλλες δύο φορές, μου κατέθεσε τιμολόγια, τα οποία καταχώρησα και έκανα έναν ισολογισμό και μια δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2008 – 2009, από τότε δεν έχω καμία επαφή μαζί της. Δοκίμασα να επικοινωνήσω στο τηλέφωνο που μου έδωσε, ωστόσο έδειχνε ο αριθμός να μην υπάρχει.».
- Με τα με αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ.Δ ΕΞ 2018/19-11-2018 & ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Δ ΕΞ 2018 ΕΜΠ/19-11-2018 έγγραφα προς το Τμήμα Επιθεώρησης Εργασιακών Σχέσεων

..... και το Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών(ΕΦΚΑ) αντίστοιχα, ζητήθηκε κατά πόσο η εκδότρια επιχείρηση είχε δηλώσει ότι απασχολούσε εργαζόμενους ή είναι απογεγραμμένη για τη χρονική περίοδο 2008 έως σήμερα. Σύμφωνα με τα υπ' αριθμ./21-11-2018 έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος (Π.Υ.Μ.), η εκδότρια επιχείρηση δεν είναι απογεγραμμένη στο Μητρώο Εργοδοτών Κοινών Επιχειρήσεων του ΕΦΚΑ, ούτε σε Δημόσιο – Ιδιωτικό και τεχνικό οικοδομικό έργο.

- Ομοίως, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./26-11-18 έγγραφο του Τμήματος Επιθεώρησης εργασιακών σχέσεωνκαι στο Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ, δεν βρέθηκαν στοιχεία απασχολούμενου προσωπικού για το χρονικό διάστημα 01/01/13 έως σήμερα, ενώ για το χρονικό διάστημα 2008-2012 δεν υπάρχουν στοιχεία λόγω καταστροφής αρχείων.
- Από την έρευνα στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι η εκδότρια έχει εκδώσει 152 φορολογικά στοιχεία αξίας 1.477.820,89 ευρώ από το 2008 - 2017.

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 παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες 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 στην στο με αριθμό υπόθεσης/.....πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. Αττικής, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κανένα στοιχείο εξόφλησης που να αφορά τις συγκεκριμένες συναλλαγές, παρά μόνο φωτοτυπία της με αρ.επιταγής της ΤΡΑΠΕΖΑΣ, ποσού 15.000,00 ευρώ, με ημερομηνία 16/1/2013 και ως εισπράξας της επιταγής εμφανίζεται άλλη εταιρία (ήτοι) και όχι η «....._ΑΦΜ» που είναι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων.

- Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σύμβαση συναφθείσα μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και του Δήμου, του οποίου συνεχιστής είναι ο νυν Καλλικρατικός Δήμος, περί ανάληψης των αθλητικών έργων που επικαλείται ότι κατασκεύασε με υπεργολάβο την

- Με το με αριθμ. πρωτ./22-4-2019 έγγραφό του, ο Δήμος, σε απάντηση του με αρ. πρωτ./11-4-2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επισημαίνει τα εξής: «... μετά από αναζήτηση στο ηλεκτρονικό αρχείο του πρώην Καποδιστριακού Δήμου, του οποίου

συνεχιστής είναι ο νυν Καλλικρατικός Δήμος, δεν ανατέθηκαν έργα και συγκεκριμένα αθλητικά, στο φορολογούμενο του, με ΑΦΜ για τη χρήση 2009, καθώς και μέσα στο χρονικό διάστημα 2008 και 2010».

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.». Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, προσκομίζει τα με αριθμούς ../25-08-2009, ../21-09-2009, ../28-09-2009 και ../10-12-2009 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την «Κοινοπραξία, συνολικής καθαρής αξίας 45.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 8.550,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 53.550,00 €, για εκτέλεση των αθλητικών έργων στο Δήμο, ισχυριζόμενος ότι ανάδοχος των έργων αυτών ήταν η ανωτέρω Κοινοπραξία και ότι ο ίδιος ήταν υπεργολάβος των έργων, τις δε εργασίες εκτέλεσε τελικώς για λογαριασμό του η «....._ΑΦΜ» και για το λόγο αυτό εκδόθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι, ως αναπόδεικτοι, για τους εξής λόγους :

- Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας συναφθέν μεταξύ του ιδίου και της ως άνω Κοινοπραξίας, ούτε προσδιόρισε συγκεκριμένα ποιά είναι αυτά τα αθλητικά έργα που δήθεν εκτελέστηκαν, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο (ενδεικτικά σύμβαση μεταξύ της κοινοπραξίας και του Δήμου, πρωτόκολλο παράδοσης των εν λόγω έργων, επιμετρήσεις κ.λ.π.), απέφυγε δε τεχνηέντως να προσκομίσει έστω και μία φωτογραφία των εν λόγω έργων.
- Σύμφωνα με τα ανωτέρω προσκομισθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, έλαβε ως αμοιβή από την «Κοινοπραξία» για την εκτέλεση των εν λόγω αθλητικών έργων 53.550,00 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ενώ κατέβαλε στην υπεργολάβο, εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, «.....», ως αμοιβή για την εκτέλεση των εν λόγω έργων, το ποσό των 70.210,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ήτοι εκτέλεσε εργασίες με ζημία.
- Βάσει του με α/α καταχώρισης της Β' Δ.Ο.Υ. Λάρισας ../10-12-2019 ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης υπεργολαβίας συναφθέντος μεταξύ της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και της εκδότριας των επίμαχων στοιχείων, το οποίο αφορά στην “εκτέλεση εργασιών: σοβατίσματα, βαψίματα, διάφορα μερεμέτια και αποξήλωσης”, χωρίς αναλυτική περιγραφή των συγκριμένων έργων που ανέλαβε η υπεργολάβος και κοστολόγηση της κάθε επιμέρους εργασίας, η συμφωνηθείσα αμοιβή μεταξύ του προσφεύγοντος και της ανέρχεται σε 27.000,00 € για τη διενέργεια των εν λόγω αθλητικών έργων, ενώ τα υποτιθέμενα συναφή εκδοθέντα επίμαχα φορολογικά στοιχεία της προς τον προσφεύγοντα τυγχάνουν συνολικής αξίας

59.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α..

- Δεν υποδεικνύει με ποιοό πρόσωπο, εκπρόσωπο ή υπάλληλο της εκδότριας εταιρίας συναλλάχθηκε, καθώς και τον τρόπο που γίνονταν οι συναλλαγές, εφόσον η εκδότρια εταιρία δεν διέθετε έδρα από το 2008.
- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

B) 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.

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

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 στην ΠΟΛ1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ.134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου ορίζεται :

«Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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 πραγματοποιήσε 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2009

Ποσό καταλογισμού : $59.000,00 \times 40\% = 23.600,00 \text{ €}$

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.