



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/02/2021

Αριθμός απόφασης: 582

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604573
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ Κατοίκου Εξωτερικού (Πολωνίας) και φορολογική εκπρόσωπο την

....., κάτοικο , οδός αριθ., **κατά: α)** της υπ' αριθ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, **β)** της υπ' αριθ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **γ)** της υπ' αριθ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **δ)** της υπ' αριθ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολ. περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 07/09/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π.) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε, δέκα(10) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 93.009,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,12,18,19 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 5,9,19,21 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3,4 και 5 του ν. 4337/2015, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 37.203,60 ευρώ (93.009,00 χ 40%).**

β) Με την υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π.) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε, δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 119.000,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,12,18,19 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 5,9,19,21 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3,4 και 5 του ν. 4337/2015, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 47.600,00 ευρώ (119.000,00 χ 40%)**

γ) Με την υπ' αριθμ./2020 (Α.Ε.Π.) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 120.000,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 παρ.3,4 και 5 του ν. 4337/2015, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 48.000,00 ευρώ** (120.000,00 χ 40%).

δ) Με την υπ' αριθμ./2020 (Α.Ε.Π.) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015, φορ. περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε, τρία (3) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 24.000,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4174/2013 και του άρθρου 7 παρ.3,4 και 5 του ν. 4337/2015, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 9.600,00 ευρώ** (24.000,00 χ 40%).

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με βιβλία Β' Κατηγορίας που έκανε έναρξη εργασιών στις 30.09.2009 με κύρια δραστηριότητα (Κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά κτίρια, νέες εργασίες, προσθήκες, μετατροπές, ανακαινίσεις), έδρα επί της οδού αρ..... ΤΚ και διακοπή εργασιών στις 30.11.2016.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (ΤΑΧΙΣ-ΜΗΤΡΩΟ) προκύπτει ότι ο προσφεύγων στις **28/12/2018** προέβη σε δήλωση μεταβολής στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και από **26/5/2017** δηλώνει κάτοικος Εξωτερικού, με αρμόδια την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ορίζοντας στην Ελλάδα, φορολογική εκπρόσωπο την, με ΑΦΜ(άρθρο 8 ΚΦΔ).

Αιτία έλεγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2018 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας έλαβε γνώση ότι ο προσφεύγων, στις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014, είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ (διαχειριστής από 12-12-2011 και μοναδικός εταίρος από 18-06-2012 ο). Από τον έλεγχο που διενέργησε στις επιχειρήσεις αυτές η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σχετ. οι από 12.03.2018 και 09.05.2018 εκθέσεις έλεγχου Κ.Β.Σ.), τα τιμολόγια αυτά κρίθηκαν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής (ανύπαρκτες συναλλαγές).

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων έχει λάβει τα παρακάτω τιμολόγια:

Χρήση	Επωνυμία	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Αξία (ευρώ).
-------	----------	------------------	---------------------

01.01-31.12.2011		10	93.009,00
01.01-31.12.2012		12	119.000,00
01.01-31.12.2013		11	84.000,00
01.01-31.12.2013		4	36.000,00
01.01-31.12.2014		3	120.000,00

Τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας αποτυπώθηκαν στο από/2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/13 και στη συνέχεια, λόγω μη ανταπόκρισης, συντάχθηκε η από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ και εκδόθηκαν οι υπ. αριθ./ΑΕΠ/2018,/ΑΕΠ/2018,/ΑΕΠ/2018 και/ΑΕΠ/2018 Οριστικές Πράξεις επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσεων 2011, 2012, 2013 και φορολ. έτους 2014, αντιστοίχως.

Το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/13 κοινοποιήθηκε στις 04/12/2018 στο Δήμο ως αγνώστου διαμονής.

Επίσης, η έκθεση ελέγχου και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων, επιδόθηκαν, ως αγνώστου διαμονής στο Δήμο στις 31/12/2018.

Ο προσφεύγων, κατά των ανωτέρω(αρχικών) οριστικών πράξεων προστίμου ΚΒΣ, κατέθεσε την με ημερομηνία κατάθεσης 06-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή.

Από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθμό/2019 απόφαση, η οποία ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω τυπικής πλημμέλειας

Στην συνέχεια, μετά την έκδοση της με αριθμό/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.), ο έλεγχος (αρ. εντολής έλεγχου/2020 της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας), εξέδωσε το υπ. αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014, τα οποία κοινοποιήθηκαν {(ισχύς αναστολής κοινοποίησης πράξεων φόρου και προστίμων έως 30-04-2020, σύμφωνα με το άρθρο έκτο παρ.4 της από 30.3.2020 Π.Ν.Π., ΦΕΚ Α 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) με την με αρ. πρωτ./2020 συστημένη επιστολή (RE..... GR))} στην φορολογική εκπρόσωπο του προσφεύγοντα Κα Από την Υπηρεσία αναζήτησης των ΕΛΤΑ η ως άνω επιστολή επιδόθηκε στις 07.05.2020. Ο προσφεύγων, ούτε αυτοπροσώπως, αλλά ούτε και μέσω της φορολογικής εκπροσώπου του, προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις του.

Επιπροσθέτως αναφέρουμε ότι ο προσφεύγων δεν είχε ανταποκριθεί ούτε στην υπ' αριθ./2017 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για προσκόμιση λογιστικών αρχείων που είχε επιδοθεί στον ίδιο, στην οικεία του.

Ο έλεγχος, αφού ο προσφεύγων δεν κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις του, στις διαπιστώσεις του έλεγχου, εξέδωσε στις 07.09.2020 τις προσβαλλόμενες (νέες) οριστικές πράξεις

επιβολής προστίμου Άρθρου 7 ν. 4337/2015, για τις παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων των χρήσεων 2011-2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν νομικά και είναι ακυρωτές, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου τα οποία ανάγονται στις χρήσεις 2011,2012,2013.
3. Η φορολογική αρχή, φέρεται ότι κατέληξε στο αόριστο και αβάσιμο συμπέρασμα ότι έλαβε από τις «ήδη κριθείσες» ως εικονικές επιχειρήσεις «.....» και «.....», φορολογικά στοιχεία αξίας, τα οποία χαρακτήρισε ως «εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής» με μοναδικό στοιχείο το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ./2018).
4. Από τα εκτιθέμενα στις από 12.03.2018 και από 09.05.2018 εκθέσεις έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν προκύπτουν τα στοιχεία εκείνα με βάση τα οποία η Φορολογική Αρχή θα μπορούσε με ασφάλεια να χαρακτηρίσει τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά στο σύνολο τους».
5. Κατά τα σχετικώς νομολογηθέντα, σε περίπτωση εικονικότητας φορολογικού στοιχείου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο οποίος είναι φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (δηλαδή έχει προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων ΚΒΣ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.) το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου έκδοσης των ως άνω προσώπων φέρει η Φορολογική Αρχή.
6. Άλλως και όλως επικουρικά, εφόσον, όπως εμμέσως συνάγεται από τις εκθέσεις έλεγχου της ΥΕΔΕΕ Αττικής, η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο των επιχειρήσεων που εξέδωσαν τα στοιχεία («.....» και «.....»), καταχρηστικά τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται ως «εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής» και η επιμέτρηση των εποβλητέων προστίμων θα έπρεπε να γίνει με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμο ίσο προς ποσοστό 20% της καθαρής αξίας των στοιχείων και όχι αυτές της περ. β'.

1) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, ο έλεγχος (αριθμός εντολής/2017 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) μετέβη στην οικία του προσφεύγοντα στις 08.02.2017 (η επιχείρηση είχε κάνει διακοπή εργασιών) και επέδωσε την με αριθμό/2017 πρόσκληση για προσκόμιση λογιστικών αρχείων. Ο προσφεύγων δεν

ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και για την παράβαση αυτή εκδόθηκε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε και συντάχθηκε σχετική έκθεση έλεγχου. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας εκδόθηκε η πράξη επιβολής προστίμου, με αριθμό ΑΕΠ/2018 (σελ. 7 της από 07.09.2020 έκθεσης έλεγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.).

Επειδή, ο έλεγχος (αρ. εντολής έλεγχου/2020 της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας), μετά την έκδοση της με αριθμό/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.), με την οποία ακυρωθήκαν οι αρχικές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω τυπικής πλημμέλειας, εξέδωσε το υπ. αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου και τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων και δεν διατύπωσε εγγράφως τις απόψεις του. Στην συνέχεια η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας εξέδωσε στις 07.09.2020, τις προσβαλλόμενες οριστικές με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.) τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα**, ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν νομικά και είναι ακυρωτές, λόγω παράβασης ουσιαστού τύπου της διαδικασίας, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

2) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει τις πράξεις επιβολής προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 2011, 2012, 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 84 Παραγραφή

«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)..... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου."

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 του ν.2238/1994(ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι:

«2. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.2523/1997**, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 του ν.4174/2013**, ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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 έκδοση 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 την απόφαση **1628/2019 Σ τ Ε (Τμήμα Β')** κρίθηκε ότι:

«9. Επειδή, με την απόφαση 172/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Κατά την έννοια των [...]

διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με την [...] συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α) έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο». Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη το Δικαστήριο ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δυνατότητα την οποία διέθετε κατά νόμο η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 1994, κατέληξε στο ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περίπτ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 172/2018 σκέψη 12). Εν προκειμένω, ωστόσο, η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, όπως προκύπτει από το προεκτεθέν (στη σκέψη 7) περιεχόμενό της, δεν περιέχει ερμηνευτική κρίση αντίθετη προς τα ανωτέρω κριθέντα, ήτοι ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ή των οποίων όφειλε και μπορούσε να έχει λάβει γνώση εντός του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσείουσα. Πέραν τούτου, με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, το οποίο διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογούμενου, που κρίθηκε με την πιο πάνω απόφαση (...../2018) του Δικαστηρίου. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν

την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσεύουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσεύουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσεύουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.(βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012.

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσεύουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ...../2018 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με το οποίο έγινε γνωστό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» και «.....».

Ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στις από 12.03.2018 και 09.05.2018 εκθέσεις μερικού έλεγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) Ν.4093/12(ΚΦΑΣ) Ν. 4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Αττικής, έκρινε της ανωτέρω επιχειρήσεις εικονικές, καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση (έγινε αυτοψία στην δηλωθείσα διεύθυνση), δεν απασχόλησαν προσωπικό(δεν έχουν απογραφεί ως εργοδότες στον ασφαλιστικό φορέα), εξέδιδαν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας δείχνοντας με αυτό τον τρόπο ότι είχαν αγορές και εν συνέχεια εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις, οι οποίες ήταν μεν φορολογικά υπαρκτές, δεν είχαν όμως πραγματική δραστηριότητα, ήτοι ήταν

συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδαν δεν αφορούσαν σε συναλλαγές πραγματικές, ήταν εικονικά στο σύνολο τους.

Επειδή, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσαν οι ως άνω επιχειρήσεις διαπιστώθηκε, από έλεγχο που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και το πόρισμα της έκθεσης έλεγχου περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας με το αριθμ. πρωτ./2018 δελτίο πληροφοριών Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι, μετά την συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για την χρήση 2011 (η προθεσμία συμπληρώθηκε στις 31.12.2017), αποτελεί συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο και δικαιολογεί την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994, για την χρήση 2012 (η προθεσμία συμπληρώθηκε στις 31.12.2018) στο τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, για την χρήση 2013 (η προθεσμία συμπληρώθηκε στις 31.12.2019) εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, για τις ανωτέρω παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων εξέδωσε αρχικά τις υπ. αρ./ΑΕΠ...../2018,/ΑΕΠ...../2018,/ΑΕΠ...../2018, πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν.2238/1994, ήτοι για την χρήση 2011 εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής και για τις χρήσεις 2012 και 2013 εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά των ανωτέρω αρχικώς εκδοθέντων πράξεων επιβολής προστίμων άσκησε την με ημερομηνία κατάθεσης 06-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή. Η υπηρεσία μας εξέδωσε την με αρ.3725/2019 απόφαση και ακύρωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 στις 07.09.2020, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας μας(Δ. Ε. Δ.) τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, περί παράτασης παραγραφής: «γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει τις πράξεις επιβολής προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 2011, 2012, 2013, **απορρίπτεται** ως νόμω αβάσιμος.

3) Ως προς τον ισχυρισμούς (3^{ος} και 4^{ος}) του προσφεύγοντα, ότι η φορολογική αρχή αόριστα και αβάσιμα χαρακτήρισε τα φορολογικά στοιχεία αξίας ως «εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής» και ότι από τα εκτιθέμενα στις από 12.03.2018 και από 09.05.2018 εκθέσεις έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, δεν προκύπτουν τα στοιχεία εκείνα με βάση τα οποία η Φορολογική Αρχή θα μπορούσε με ασφάλεια να χαρακτηρίσει τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά στο σύνολο τους».

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξία...».

Επειδή, από την ΥΕΕΔΕ Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στις επιχειρήσεις, α) «.....» με ΑΦΜ, β) «.....» με ΑΦΜ, οι οποίες εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία αξίας τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014, με λήπτη τον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκε (ως οι από 12.03.2018 και από 09.05.2018 εκθέσεις έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), ότι είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς (δεν απασχόλησαν προσωπικό δεν έκαναν αγορές, αναντιστοιχία αγορών και πωλήσεων, τα μεταφορικά μέσα που φαίνεται ότι χρησιμοποιήθηκαν για τις μεταφορές είτε δεν ανήκαν στις επιχειρήσεις, είτε δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους μεταφορές, μη σύννομος τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων), δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να παρέχουν τις υπηρεσίες, για τις οποίες εξέδωσαν τα φορολογικά στοιχεία αξίας. Ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, ότι η αναγραφόμενη αιτιολογία των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων, οι παρασχεθείσες και τιμολογηθείσες υπηρεσίες (τεχνικές εργασίες) ταυτίζονται με αυτές που είχε ήδη αναλάβει εργολαβικά η επιχείρηση του και τιμολόγησε προς τους πελάτες του, και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθμό/2017 πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, αλλά ούτε και στο υπ. αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014 που εξέδωσε και κοινοποίησε (συστημένη επιστολή η οποία παραδόθηκε στις 07.05.2020) η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας μετά την με αριθμό/2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας (Δ.Ε.Δ.)

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε έθεσε στην διάθεση του έλεγχου, (τόσο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, όσο και της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), παρότι του δόθηκε επαρκής χρόνος ως κάτοικος αλλοδαπής.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία (π.χ θεωρημένο ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης εργασιών, έγγραφα εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων) από τα οποία να αποδεικνύεται ότι πράγματι οι εργασίες εκτελεστήκαν και ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι** δεν προκύπτουν τα στοιχεία εκείνα με βάση τα οποία η φορολογική αρχή με ασφάλεια θα τα χαρακτήριζε ως εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, **απορρίπτεται** ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή, εν προκειμένω, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

4) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας κάθε επιμέρους φορολογικού στοιχείου έκδοσης των ως άνω προσώπων φέρει η Φορολογική Αρχή.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992**, οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

"Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών."

*** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.2, το οποίο είχε προστεθεί με την παρ.5 [άρθρ.16](#) του Ν.2992/2002, ΦΕΚ Α'54, αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.25 [άρθρου 19](#) Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010.

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.....

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, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)......».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα φορολογικά στοιχεία αξίας, στις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014, από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να παρέχουν τις υπηρεσίες για τις οποίες εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου δεν αποδείχτηκε ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα.

Επειδή από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ διαπιστώθηκε η ύπαρξη κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, με εμπλεκόμενες:

.....,
....., , καθώς και άλλες επιχειρήσεις μικρότερης σημασίας.

Επειδή, πολλές επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά τιμολόγια από τον (συνολικά 16) και από την (συνολικά 5), σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, έκαναν χρήση των διατάξεων των άρθρ. 57-61 του ν. 4446/2016, περί οικειοθελούς συμμόρφωσης και υπέβαλαν τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία, ούτε και με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει έγγραφα στοιχεία (π.χ θεωρημένο ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης εργασιών, έγγραφα εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων) από τα οποία να αποδεικνύεται ότι πράγματι οι εργασίες εκτελεστήκαν και οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Ως εκ τούτου **οι ως άνω ισχυρισμοί του απορρίπτονται** ως αόριστοι και αβάσιμοι.

5) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η επιμέτρηση των επιβλητέων προστίμων θα έπρεπε να γίνει με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμο ίσο προς ποσοστό 20% της καθαρής αξίας των στοιχείων και όχι αυτές της περ. β'.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές του προσφεύγοντα με τις επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα φορολογικά στοιχεία αξίας, τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011-2014.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι συναλλαγές εκτελέστηκαν, αλλά από διαφορετικό πρόσωπο, ώστε να αποδεικνύεται η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του έκδοτη.

Επειδή, ο έλεγχος με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου επέβαλε πρόστιμο (ίσο με ποσοστό 40% της συνολικής καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων) για εικονικές στο σύνολο τους συναλλαγές, με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** -Βάρος απόδειξης, ορίζεται ότι: *«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».*

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ Κατοίκου Εξωτερικού (Πολωνίας) με φορολογική εκπρόσωπο την , κάτοικο , οδός αριθ. , και την **επικύρωση** των: **α)** της υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, **β)** της υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **γ)** της υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **δ)** της υπ' αριθμ. /2020 (Α.Ε.Π. /2020) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, φορολ. περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2011- 31.12.2011	Συν. Ποσόν	37.203,60 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2012- 31.12.2012	Συν. Ποσόν	47.600,00 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2013- 31.12.2013	Συν. Ποσόν	48.000,00 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2014- 31.12.2014	Συν. Ποσόν	9.600,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.