



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15-12-17

Αριθμ. Αποφ.: 2416

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή και του αρ. πρωτ.-2017 συμπληρωματικού υπομνήματος του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθ.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 και της από 6/6/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 25/07/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής και του από/2017 συμπληρωματικού υπομνήματος του, τα οποία κατατέθηκαν 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-**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους, 46.341,60 €, καθότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1, του ΚΦΔ, , που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια επανελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αριθμ.-2016 εντολής ελέγχου, κατόπιν του με αριθμ.-2014 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης.

Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με έδρα την οδόκαι αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες Ξενοδοχείου ύπνου , Β' κατηγορίας με εστιατόριο, η οποία, κατά τις υπό κρίση χρήσεις τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας. Ο προσφεύγων, για την ενίσχυση της επιχείρησής του, εντάχθηκε, βάσει της με αριθμ.σύμβασης μεταξύ του προσφεύγοντος και της Τράπεζας Αττικής Α.Ε, στο Γ' Κ.Π.Σ. επιχειρησιακό πρόγραμμα ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας με θεματική ενότητα «ΤΟΥΡΙΣΜΟΣ». Τμήμα της ανωτέρω επένδυσης και συγκεκριμένα η ανακαίνιση και η διαμόρφωση του εσωτερικού και εξωτερικού χώρου, θα πραγματοποιούνταν από τον προμηθευτή, όπως προκύπτει από τον αναλυτικό πίνακα δαπανών που επισυνάφθηκε στην ως άνω σύμβαση.

Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η Δ.Ο.Υ.στα πλαίσια τακτικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση τουμε ΑΦΜ, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ., με το υπ'αρ.2010 Δ.Α.Π. την διενέργεια κατάσχεσης και αποστολής τεσσάρων φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00 €, χρήσης 2007, εκδόσεως του προς το, προκειμένου να διερευνηθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Για το λόγο αυτό εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., η με αριθ.-2010 εντολή ελέγχου και μετά τη διαπίστωση της πλαστότητας προέβησαν στην κατάσχεση των κάτωθι φορολογικών στοιχείων :

ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
TIM		/2007	20.534,00	3.901,46	24.435,46
T.Π.-Δ.Α.		2007	53.820,00	10.225,80	64.045,80
T.Π.Υ.		/2007	15.000,00	2.850,00	17.850,00
T.Π.-Δ.Α.		/2007	26.500,00	5.035,00	31.535,00
		ΣΥΝΟΛΟ	115.854,00	22.012,26	137.866,26

Τα ως άνω παραστατικά, τα..... οποία διαπιστώθηκε ότι είναι πλαστά, διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ.με το υπ' αριθμ.-2010 έγγραφο.

Στη συνέχεια, στις2010, ο προσφεύγων προσήλθε στη Δ.Ο.Υ.και αποδέχθηκε το με αριθμ.-2010, εκκαθαριστικό περαίωσης, καταβάλλοντας με τα αριθμ.-/.....-2010 και-2010 διπλότυπα, φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α. ύψους 3.618,00 € και 15.987,00 €, αντίστοιχα. Σημειώνεται, ότι στο ανωτέρω εκκαθαριστικό συμπεριλήφθηκε στο οικονομικό έτος 2008(χρήση 2007), η καθαρή αξία των ως άνω πλαστών τιμολογίων αξίας 115.854,00 €.

Μεταγενέστερα, η Δ.Ο.Υ.απέστειλε στη Δ.Ο.Υ., με το υπ' αριθμ.-2011 έγγραφό της, την έκθεση ελέγχου για την επιχείρηση, με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, προς διάφορους λήπτες μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του

Επίσης από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι από την ΥΠ.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας συντάχθηκε έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, που έλαβε αριθμό υπόθεσης2006, με την οποία καταλογίσθηκαν παραβάσεις στην ατομική επιχείρηση «.....», για έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων σε 15 συνολικά επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2003- 2005. Συνοπτικά από τον παραπάνω έλεγχο της ΥΠ.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, προέκυψαν τα εξής:

- Η επιχείρηση του «.....» δεν τηρούσε βιβλίο εσόδων - εξόδων τα διαχειριστικά έτη 2004-2005,
- Δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα ΦΠΑ για τα ίδια έτη
- Από το έτος 2002 (έτος ενάρξεως της δραστηριότητάς του) έως και το έτος 2004 υπάρχει μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ της αξίας των αγορών σε σχέση με την αξία των αντίστοιχων πωλήσεων με την έννοια ότι δεν υπήρχαν αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων - υλικών για την πραγματοποίηση του ύφους της αξίας των πωλήσεων που προέβη η επιχείρηση.
- Τα μεταφορικά μέσα ΦΙΧ που αναγράφονται στα εκδοθέντα παραστατικά δεν ανήκαν στην ιδιοκτησία του.

Για το χρονικό διάστημα 2004-2007 η επιχείρηση του «.....» δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό, σύμφωνα με το υπ' αριθμ.-2007 έγγραφο του

Κατά συνέπεια η ανωτέρω επιχείρηση δεν μπορεί να δικαιολογήσει την εκτέλεση όλων των έργων που φαίνεται να είχε αναλάβει σε διάφορες πόλεις.

Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία των ληπτών προέκυψε ότι τα εν λόγω ληφθέντα φορολογικά

παραστατικά εκδόσεως είναι ΠΛΑΣΤΑ αλλά σε κάποιες περιπτώσεις και ΕΙΚΟΝΙΚΑ που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Οστις Εκθέσεις Εξέτασης (Απολογίες) Κατηγορουμένου που έλαβε η Υ.Π.Ε.Ε. κατά τα έτη 2007-2008 επιβεβαιώνει την έκδοση από αυτόν των πλαστών και εικονικών τιμολογίων που τους καταλογίσθηκαν ζητώντας την επιείκεια της Υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το από2017 συμπληρωματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την διενέργεια επανελέγχου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, υπέκυψε στην πενταετή παραγραφή.
2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και εφαρμογή της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη.
3. Μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου και αμφισβήτηση της ύπαρξης νέων στοιχείων για τη χρήση 2007.
4. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστασίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.
5. Ελλιπή αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.

Αναφορικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί αμφισβήτησης της ύπαρξης νέων στοιχείων για τη χρήση 2007 και περί πενταετούς παραγραφής

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

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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.».

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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». (Η περ. β` της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

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, με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, ορίζεται ότι: «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, 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)»

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι : «1. Για την πραγματοποίηση της περαιώσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα2....., 3....., 4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία , η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική 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 ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣτΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος. Ειδικότερα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ρητά προβλέπεται η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων περαίωσε την χρήση 2007, αποδεχόμενος το με αριθμ.-2010, εκκαθαριστικό περαίωσης, ενώ σημειώνεται ότι κατά την ως άνω αποδοχή, ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής μόνο η πλαστότητα των τεσσάρων ανωτέρω φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00 €, χρήσης 2007, εκδόσεως του Κατόπιν βάσει του με αριθμ.-2011 εγγράφου και της επισυναπτόμενης σε αυτό σχετικής έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.και του με αριθμ.-2014 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας, διαπιστώθηκε και η εικονικότητα των ως άνω φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, ενεργοποιείται ο κανόνας της δεκαετούς παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, παραγράφεται με την πάροδο της δεκαετίας, ήτοι, στις 31/12/2018.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εικονικότητας, εφαρμογής της αρχής της καλής πίστης στο πρόσωπο του λήπτη και ελλιπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **19 παρ. 4 του Ν.2523/97** «*Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **64 του Ν.4174/2013** «*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 φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **65 του Ν.4174/2013** «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ/τος 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** «*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, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, λαμβανομένων υπ' όψιν των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από 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. Στην τελευταία περίπτωση ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της; συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. Σ.τ.Ε. 1166, 506, 505/2012,(1402/2011,1184/2010, 1553/2003).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα: Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα) και αντικείμενο υπηρεσίες ξενοδοχείου με εστιατόριο με απλογραφικά βιβλία. Δυνάμει της υπ' αριθμ.-2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση που διατηρεί ο προσφεύγων για τον οποίο συντάχθηκε η από2017 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 και 2008. Αφορμή για τον ως άνω έλεγχο στάθηκαν τα-2011 και-2014 έγγραφα της Δ.Ο.Υ.και Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, αντίστοιχα και η από2011 σχετική έκθεση ελέγχου, με την οποία κρίθηκε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά και πλαστά τιμολόγια κατά τις χρήσεις 2007 και 2008. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από2017 έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων είχε λάβει από την εκδότηρια επιχείρηση «.....» τέσσερα (4) εικονικά, φορολογικά στοιχεία, τα 54/02-11-2007, 66/17-12-2007, 87/04-10-2007 και 65/12-12-2007 Τ.Π.Υ.-Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 115.854,00 €, τα οποία είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία του. Στην κρίση περί εικονικότητας κατέληξε η φορολογική αρχή αφ' ότου έλαβε υπόψιν, όπως προκύπτει από τις ως άνω2011 και2017 εκθέσεις ελέγχου, ότι: α) η εκδότηρια

επιχείρηση, η οποία συστάθηκε νομοτύπως το έτος 2002 με αντικείμενο σιδηροκατασκευές, η οποία εγκατέλειψε την έδρα της στοναπό την 1/1/2004 και έκτοτε δε, δεν υπήρξε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι διατηρεί κάποια εγκατάσταση, β) η εκδότρια, υπόχρεη τηρήσεως βιβλίων Β' κατηγορίας, θεώρησε για τελευταία φορά βιβλία και στοιχεία τον Σεπτέμβριο του έτους 2002, γ) υπέβαλε οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. για τη χρήση 2003, στην οποία δήλωσε ότι απασχόλησε έναν εργάτη, δ) από τα στοιχεία της εφαρμογής της Γ.Γ.Π.Σ. και τα στοιχεία των φακέλων των οχημάτων η εκδότρια επιχείρηση δεν εμφανίζεται να διαθέτει κάποιο όχημα και η μεταφορά των υλικών αναγράφεται ότι χρησιμοποιήθηκε το με αριθμ.όχημα φορτηγό μη ανατρεπόμενο μάρκας MERCEDES, το οποίο μεταβιβάστηκε στις 30/05/2005 από την εταιρία «.....» στον «.....» με νέες πινακίδες με αριθμ., ε) από τη χρήση 2006 και μετά δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις (εισοδήματος, Φ.Π.Α) και δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της για έλεγχο, στ) από τα τηρούμενα στοιχεία στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων προέκυψε μεγάλη δυσαναλογία μεταξύ των αγορών σε σχέση με την αξία των αντίστοιχων πωλήσεων, ζ) στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται μεγάλο εύρος δραστηριοτήτων και υπηρεσιών όπως αποξήλωση πλακιδίων μπάνιου, προμήθεια και εγκατάσταση ειδών υγιεινής, υδραυλικές εγκαταστάσεις, ηλεκτρολογικές εργασίες και ελαιοχρωματισμούς ενώ από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, δηλώθηκαν ως δραστηριότητες άσκησης επαγγέλματος η κατασκευή προκατασκευασμένων κτιρίων από μέταλλο και η τοποθέτηση πλαισίων θυρών και παραθύρων και η) τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά, καθότι φέρουν αρίθμηση μεγαλύτερη από 50, ενώ ο εκδότης των στοιχείων θεώρησε στελέχη μέχρι το νούμερο 50.

Εκ των ανωτέρω η φορολογική αρχή έκρινε πως η εκδότρια δεν λειτούργησε ούτε είχε τη δυνατότητα πραγματοποιήσεως των συναλλαγών που αναγράφονται κατά τη χρήση 2007 και 2008, όλα δε τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα ήταν εικονικά, και πλαστά. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος, για αποδοχή-λήψη τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων {τιμολογίων} κατά τη χρήση 2007, πρόστιμο Κ.Β.Σ., ύψους 46.341,60 € (115.854,00 € x 40%).

Ήδη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με το από2017 υπόμνημα, ο προσφεύγων ζητεί την ακύρωση της προσβαλλόμενης, υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας και δίχως να προβεί σε έλεγχο επί της επιχειρήσεως που ο ίδιος διατηρεί. Για τον λόγο αυτό, προσθέτει, ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πάσχει από ακυρότητα, αφού περιέχει υποθετικούς συλλογισμούς, ενώ από αυτήν δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση της επίδικης παραβάσεως. Σε κάθε δε περίπτωση, υποστηρίζει ότι έδρασε καλοπίστως.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, 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 ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, η εκδότρια επιχείρηση από το έτος 2004 είχε εγκαταλείψει την έδρα της δίχως στοιχεία για τυχόν νέα εγκατάστασή της, περαιτέρω δεν διέθετε διοικητικό και τεχνικό προσωπικό, επίσης δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο. Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η επιχείρηση «.....» δεν ήταν σε θέση να προβεί στις συναλλαγές στις οποίες εμφανίζεται να προέβη, με αποτέλεσμα τα εκδοθέντα από αυτήν στοιχεία κατά την ένδικη χρήση 2007 να είναι εικονικά. Το γεγονός δε της εικονικότητας αποδείχθηκε προσηκόντως από τη φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από τη από/2011 σχετική έκθεση ελέγχου και τα μνημονευόμενα σε αυτήν στοιχεία. Επομένως, ο αντίθετος προβαλλόμενος λόγος περί συναγωγής τεκμηρίου εικονικότητας βάσει ενδείξεων, λόγω και των φορολογικών ατασθαλιών της εκδότριας και, συνακολούθως, περί ελλειπούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Δοθέντος δε ότι, η εκδότρια επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφ' ενός δεν τίθεται ζήτημα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, επομένως είναι απορριπτέα όσα ο προσφεύγων προβάλλει περί καλής του πίστεως, τα οποία, βεβαίως, σε κάθε περίπτωση, ουδόλως αποδεικνύει, αφ' ετέρου με την απόδειξη της αλήθειας της συναλλαγής, ότι δηλαδή αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ του «.....» και του προσφεύγοντος, βαρύνεται ο τελευταίος. Το γεγονός ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στην φορολογική αρχή και στην υπηρεσία μας τιμολόγια αγορών του εκδότη των φορολογικών στοιχείων προκειμένου να τεκμηριώσει την ύπαρξη αγορών, δεν καθίσταται ικανό να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών, δεδομένου ότι ο εκδότης των στοιχείων συναλλασσόταν και με τρίτους (λήπτες) οι οποίοι έσπευσαν να δηλώσουν την εικονικότητα των στοιχείων, υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τις δηλώσεις ειδικού σημειώματος του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 και πληρώνοντας το φόρο που τους αναλογούσε.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι αναφερόμενες στα επίδικα τιμολόγια εργασίες – υπηρεσίες πράγματι εκτελέστηκαν, αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τα ως άνω τιμολόγια ελέγχθηκαν στα πλαίσια επιδοτούμενου προγράμματος για τον τουρισμό, από αρμόδιο ελεγκτικό όργανο της ΠΕΠ Κεντρικής Μακεδονίας, σημειώνουμε ότι αβάσιμα προβάλλεται, καθότι ο συγκεκριμένος έλεγχος έγινε αποκλειστικά βάσει των παραστατικών που υποβλήθηκαν από το φορέα με αποκλειστική του ευθύνη. Δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των αναφερόμενων στα παραστατικά εργασιών, ούτε έγινε διασταύρωση των επιδειχθέντων φορολογικών στοιχείων κατά τα οριζόμενα στον Κ.Β.Σ. καθώς ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μόνο από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της προστασίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015	46.341,60	46.341,60

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.