



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 18/ 09/ 2018

Αριθμός Απόφαση 4135

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **26/04/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ κατοίκου κατά:

- Της υπ' αριθ/19-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 54ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014.

- Της υπ' αριθμ./19-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014.
 - Της υπ' αριθμ./19-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 54ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015.
 - Της υπ' αριθμ./19-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 58Αν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015.
 - Της υπ' αριθμ./19-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§ 3&5 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση,.
- 6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-04-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./19-03-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρου 54ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€, διότι: Δεν εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο σε ένα πελάτη συνολικής καθαρής αξίας 645,76€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 &6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) όπως ισχύει και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1θ'&2γ', όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4254/2014 (υποπαράγραφος Δ2 περ. 9 εδάφιο β' & ε') .

-Με την υπ' αριθμ./19-03-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 162.534,20€ (406.335,50€ χ 40%=162.534,20€), διότι:

Εξέδωσε πεντακόσια σαράντα ένα (541) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς), συνολικής καθαρής αξίας 406.335,50€ για ανύπαρκτες αγορές 174.853 παλετών προς ιδιώτες προμηθευτές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,6 &10 του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' 5,6&9 του Ν. 4337/2015, όπως τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015.

-Με την υπ' αριθμ.//**19-03-2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 54ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015 (από 01-01/16 έως 10/2015), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.500,00€(750,00€& 750,00€), διότι:

-Δεν εξέδωσε τρία (3) φορολογικά στοιχεία σε δύο διαφορετικούς πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 5.824,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,11,12 &13 περίπτωση α' του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) όπως ισχύει και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1θ'&2γ', όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4254/2014 (υποπαράγραφος Δ2 περ. 9 εδάφιο β' & ε') .

-Εξέδωσε τρία (3) ανακριβή φορολογικά στοιχεία σε δύο διαφορετικούς πελάτες συνολικής καθαρής αξίας 2.040,50€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,11,12 &13 περίπτ.α' του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) όπως ισχύει και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1θ'&2γ', όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 254/2014 (υποπαράγραφος Δ2 περ. 9 εδάφιο β' & ε') .

-Με την υπ' αριθμ.//**19-03-2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 58Αν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015 (από 17-10 έως 31-12/2015), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 1.465,10€ (12.740,5 €χ 23% =2.930,20€χ50%=1.465,10€), διότι:

-Δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία σε έναν πελάτη συνολικής καθαρής αξίας 12.740,50€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5,8,11,12 &13 περίπτωση α' του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) όπως ισχύει και του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013. Η παράβαση αυτή επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α§1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.4410/2016.

-Με την υπ' αριθμ.//**19-03-2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρου 7§§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για το φορολογικό έτος 2015 (από 01-01έως16-10/2015), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 68.268,20€ (170.670,50€χ 40%=68.268,20€), διότι:

- Εξέδωσε τετρακόσια έντεκα (411) εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς), συνολικής καθαρής αξίας 212.076,00€ για ανύπαρκτες αγορές 89.614 παλετών προς ιδιώτες προμηθευτές, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6,8,9,11&15 του Ν.4308/2014(ΕΛΠ) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου7§3 περ.β' ,5,6&9 του Ν. 4337/2015, όπως τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1252/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ κατόπιν της από 13-10-2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων

του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) β) & γ), ύστερα από έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την αριθ. υπόθεση/2017 (αρ. πρωτ. ΑΤΤΕΞ2017ΕΜΠ/17-10-2017) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και με αριθ. πρωτ./17-10-2017 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ.

Με την αρ. πρωτ./26-04-2018 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2018/27-07-2018 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους του, ΑΦΜ, ζητείται η ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
- Ότι η εκδούσα αρχή την υπό στοιχεία 2 καταλογιστική προσβαλλόμενη πράξη με αριθμό/2018 υιοθέτησε την άποψη ότι «για τις παραβάσεις που διεπράχθησαν από τις 17/10/2015 έως 31/12/2015 δεν καταλογίζεται πρόστιμο βάσει των άνω διατάξεων..». Οι «άνω διατάξεις» είναι το άρθρο 7 παρ.3 περ.β, 5, 6 και 9 του Ν. 4337/2015 που τροποποίησαν τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/13 (ΚΔΔ), του άρθρου 3 παρ.4 του Ν. 4337/15 και της ΑΥΔ ΠΟΛ 1252/15. Είναι προφανές ότι κατά το άνω χρονικό διάστημα δεν προβλέπεται περίπτωση επιβολής προστίμου, γεγονός που αβίαστα οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η ίδια αντιμετώπιση πρέπει να του επιφυλαχθεί και για το χρονικό διάστημα από 1-1-2014 έως 16-10-2015. Πραγματικά είναι εύλογο και δίκαιο και σύμφωνο με την αρχή της ισότητας να αντιμετωπίζονται όμοιες περιπτώσεις με όμοιο τρόπο, κάτι που δεν συμβαίνει με την παραδοχή ότι όσοι εξέδωσαν εικονικά τιμολόγια μετά την 16-10-2015 παραμένουν στο απυρόβλητο, ενώ όσοι είχαν υποπέσει στην παράβαση πριν, τους επιβάλλονται πρόστιμα.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά 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».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όπως καταγράφεται στην από 13-10-2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)& Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), ότι:

<<Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ακολουθήθηκαν και την έρευνα που διενεργήθηκε δεν προέκυψαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση των συγκεκριμένων αγορών παλετών από ιδιώτες για τα έτη 2014 και 2015. Αντίθετα, από τα στοιχεία της έρευνας προέκυψαν στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών αυτών. Πιο αναλυτικά: Ο προσφύγων δεν αναγράφει ως όφειλε στοιχεία ταυτότητας στις περισσότερες περιπτώσεις των ιδιωτών προμηθευτών παλετών επί των εκδοθέντων τιμολογίων αγοράς, γεγονός που καθιστούσε ουσιαστικά αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για την επιβεβαίωση ή μη πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών (ποσότητες - αξίες). Αν και επανειλημμένως ζητήθηκαν εγγράφως στοιχεία ταυτότητας και επικοινωνίας των ιδιωτών προμηθευτών παλετών, ο κ. (ο προσφεύγων) γνώρισε εγγράφως στον έλεγχο, ότι δεν διαθέτει κανένα στοιχείο τους, παρόλο που οι ιδιώτες προμηθευτές εμφανίζονται να συναλλάσσονται σχεδόν καθημερινά και ανά τακτά χρονικά διαστήματα με αυτόν, προμηθεύοντας τον με χιλιάδες παλέτες και εισπράττοντας από αυτόν μεγάλα χρηματικά ποσά. Σημειώνεται δε ότι μεταξύ των εμπλεκόμενων ιδιωτών προμηθευτών, για τους οποίους δεν δόθηκε κανένα στοιχείο, υπήρχαν και συγγενικά του προσφεύγοντα πρόσωπα όπως π.χ. ο αδελφός και ο ανιψιός οι οποίοι φέρεται να πούλησαν στον προσφεύγοντα τα έτη 2014 και 2015, συνολικά 30.934 και 7.139 τεμάχια παλέτες, εισπράττοντας 70.278,00 € και 16.344,00 € αντίστοιχα. Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο μη εντοπισμός των συγκεκριμένων ιδιωτών προμηθευτών καθιστά επίσης αδύνατο τον έλεγχο σχετικά με το αν έχουν δηλωθεί από αυτούς τα εισοδήματα από την πώληση παλετών και την απόδοση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί. Όμως, ακόμη και στις περιπτώσεις που ταυτοποιήθηκαν οι Α.Φ.Μ. ορισμένων εξ αυτών, δεν προέκυψαν, από τις υποβληθείσες Δηλώσεις Εισοδήματος τους, στοιχεία που να παραπέμπουν σε απόκτηση εισοδήματος από πωλήσεις παλετών.

- Επτά (7) ιδιώτες προμηθευτές, των οποίων οι Α.Φ.Μ. ταυτοποιήθηκαν, φέρονται να προμήθευσαν τον προσφεύγοντα, το έτος 2015, με συνολικά 19.333 παλέτες αξίας 53.759,00 €. Σε σχετικό ερώτημα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., απάντησαν με επιστολές τους, ότι δεν είχαν προμηθεύσει με παλέτες τον (προσφεύγοντα) ή του είχαν πωλήσει ελάχιστο αριθμό παλετών (από 10 έως 25 τεμ.) ευτελούς αξίας (έως 40,00 < €) επιβεβαιώνοντας έτσι την εικονικότητα των συγκεκριμένων συναλλαγών.

- Περαιτέρω, δεν προέκυψε ο τρόπος κτήσης, αποθήκευσης, μεταφοράς των παλετών από πλευράς των ιδιωτών προμηθευτών, οι οποίοι φέρεται να διακίνησα για την ελεγχόμενη περίοδο συνολικά 332.062 παλέτες. Σε αντίθεση με τα προαναφερόμενα, η συνήθης πρακτική είναι ιδιώτες - φυσικά πρόσωπα, κυρίως δε άτομα που ανήκουν σε ευπαθείς κοινωνικές ομάδες όπως πρόσφυγες,

μετανάστες κτλ. να περισυλλέγουν πολύ μικρές ποσότητες παλετών, κυρίως από χώρους απορριμμάτων και να τις πουλάνε έναντι ευτελούς τιμήματος. Τυχόν ισχυρισμός ότι οι υπό έρευνα παλέτες (332.062 τεμάχια) βρέθηκαν από τους εν λόγω ιδιώτες κυρίως σε χώρους απορριμμάτων, δεν μπορεί να γίνει δεκτός από τον έλεγχο Σημειώνεται ότι από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε, μέσω των πληροφοριακών συστημάτων Elenxis και TAXIS, στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των ιδιωτών προμηθευτών που ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο, μόνο πέντε (5) εξ αυτών δηλώνουν κάτοχοι αυτοκινήτου.

-Επίσης δεν εντοπίστηκε κανένα στοιχείο ή φορολογικό παραστατικό διακίνησης για την αγορά των συγκεκριμένων παλετών, παρόλο που βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων αγορών οι ποσότητες που διακινήθηκαν, απαιτούσαν στην συντριπτική τους πλειοψηφία χρήση φορτηγού αυτοκινήτου, (από 40 έως 700 παλέτες ανά τιμολόγιο), ούτε προέκυψαν στοιχεία που να παραπέμπουν στην διενέργεια τμηματικών μεταφορών παλετών την ίδια ή προηγούμενες ημέρες με μια συγκεντρωτική τιμολόγηση. Ειδικότερα από πληροφορίες που συλλέξαμε κατά την διάρκεια των ερευνών, προκύπτει ότι είναι αδύνατη η μεταφορά παλετών από 500 έως 700 τεμάχια, χωρίς την χρήση τριαξονικού φορτηγού αυτοκινήτου. Επίσης ο προσφεύγων το έτος 2014 είχε στην κατοχή του ένα φορτηγό αυτοκίνητο μικτού βάρους 40 tn (αρ.κυκλ.) ενώ την 15-01-2015 απέκτησε και δεύτερο, ίδιου μικτού βάρους (αρ.κυκλ.). Όμως από κανένα φορολογικό παραστατικό ή συνοδευτικό έγγραφο διακίνησης, δεν προκύπτει μεταφορά των συγκεκριμένων παλετών με ίδια μεταφορικά μέσα (φορτηγά) της επιχείρησης.

-Εκτός των ανωτέρω, δεν ακολουθήθηκε από το προσφεύγοντα η διαδικασία διασφάλισης των συγκεκριμένων συναλλαγών σύμφωνα με την οποία η εξόφληση προς τους ιδιώτες προμηθευτές παλετών για τα τιμολόγια αγοράς άνω των 500,00€ που εκδόθηκαν στο όνομα τους, να γίνεται με τραπεζικό μέσο.

-Τέλος, σημαντικό στοιχείο που καταδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο δραστηριοποιούνταν ο προσφεύγων αποτελεί το γεγονός ότι κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε την 04-03-2016 στα γραφεία του ελεγχόμενου (οδός) βρέθηκαν και κατασχέθηκαν από την Υ.Ε.Δ.Δ.ΔΕ. , συνολικά διακόσια ενενήντα δύο (292) πρωτότυπα τιμολόγια αγοράς παλετών από ιδιώτες που αφορούσαν την χρονική περίοδο από 10°/2015 έως τον 2°/2016. Τα πρωτότυπα αυτά φορολογικά παραστατικά, ενώ θα έπρεπε να παραδίδονταν στους ιδιώτες προμηθευτές μετά την ολοκλήρωση της κάθε αγοράς - ως απόδειξη των συναλλαγών τους - βρέθηκαν στο γραφείο του προσφεύγοντα. Για την μη παράδοση των εν λόγω πρωτότυπων τιμολογίων αγοράς στους ιδιώτες προμηθευτές, δεν δόθηκε καμιά εξήγηση από τον προσφεύγοντα.

Με βάση τα προαναφερόμενα:

- Τα τιμολόγια αγοράς που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα για τις συναλλαγές με τους ιδιώτες προμηθευτές των ετών 2014 και 2015 για τους οποίους δεν εντοπίστηκε Α.Φ.Μ. και κανένα στοιχείο επικοινωνίας ώστε να διενεργηθούν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κρίνονται από τον έλεγχο ως εικονικά που εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με τους αντίστοιχους

αντισυμβαλλόμενους.....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 13-10-2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)& Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ πόρισμα ελέγχου” στην από 13-10-2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)& Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) αναφέρεται ότι :

«:.....Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε εικονικά τιμολόγια αγοράς παλετών από ιδιώτες (μη επιτηδευματίες) που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές. Ειδικότερα, κατά το έτος 2014, ο προσφεύγων εξέδωσε 541 εικονικά τιμολόγια αγοράς σε επτά (7) ιδιώτες για προμήθεια 174.853 παλετών συνολικής αξίας 406.335,50 €. Αντίστοιχα για το έτος 2015 εξέδωσε 462 εικονικά τιμολόγια αγοράς σε πενήντα ένα (51) ιδιώτες για προμήθεια 98.346 παλετών συνολικής αξίας 237.515,50 €.

Με την τακτική που ακολουθούσε προσφεύγων, εκδίδοντας δηλαδή κατά το δοκούν (όσον αφορά ποσότητες και αξίες) τιμολόγια αγοράς παλετών από ιδιώτες, χωρίς αυτά να ανταποκρίνονται σε πραγματικές αγορές, προσάρμοζε ανάλογα το κόστος κτήσης των αγορών του. Κατ'επέκταση αύξανε το κόστος πωληθέντων του (δηλαδή τα έξοδα του), ώστε τα φορολογητέα του κέρδη και ο αναλογών φόρος εισοδήματος να εμφανίζονται μειωμένα και να κυμαίνονται στα επιθυμητά επίπεδα. Επιπλέον, ακολουθώντας την τακτική της μη αναγραφής στοιχείων των αντισυμβαλλομένων στα εκδοθέντα Τιμολόγια Αγοράς, όπως είχε υποχρέωση, καθιστούσε ουσιαστικά αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και λοιπών διασταυρώσεων όσον αφορά, αφενός μεν την πραγματοποίηση αγορών παλετών, αφετέρου δε την απόδοση ανάλογου φόρου εισοδήματος από πλευράς των ιδιωτών προμηθευτών για τα εισοδήματα που αποκτούσαν από αυτή τους την δραστηριότητα.» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 7 §§3 περ.β´, 5, 6 & 9, του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι:

«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:

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.

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).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α΄179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016. .»

2. Άρθρο 55§2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3, ορίζεται ότι :
Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β΄ του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. »

3. Άρθρο 3§4περ. α΄,β΄ του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

« **4.α΄.** Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. »

(Στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4α΄ του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος από 1.2.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 22 της ΠΝΠ του ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4366/2016 (ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016).

Προηγούμενα η παράγραφος αυτή είχε ως εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

.....

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

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 "Φορολογική Διοίκηση". 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 »).

« **4. β΄.** Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. »

4. Και σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/2015** διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι :

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015,

δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....
Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. »

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων σωστά εκδόθηκε η πράξη και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 13-10-2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) β) & γ) επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /26-04-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο, με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2014

-Πρόστιμο του άρθρου 54ν.4174/2013: $250,00\text{€} \times 1 = 250,00\text{€}$

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: $(406.335,50\text{€} \times 40\%) = 162.534,20\text{€}$

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2015

-Πρόστιμο του άρθρου 54ν.4174/2013: $(250,00\text{€} \times 3 = 750,00\text{€}) \& (250,00\text{€} \times 3 = 750,00\text{€}) = 1.500,00\text{€}$

-Πρόστιμο του άρθρου 58Αν.4174/2013:(2.930,20€χ50%)=1.465,10€

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015:(170.760,50€ χ40%) =68.268,20€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ 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.