



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη **15/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **925**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατανομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά, με έδρα τη....., Τ.Κ....., κατά της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με διακριτικό τίτλο «.....» 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:

Με την αριθ./2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **27.765,00€**, για λήψη τριάντα (30) εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 69.412,50€ πλέον ΦΠΑ(23%) 15.964,53€, εκδόσεως της «.....» , με ΑΦΜ, συνεπεία της από/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92)& ΚΦΑΣ(Ν.4093/12)&ΕΛΠ(4308/14)&Ν.4174/13 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, φέροντας αριθμό Σ.Δ.Ε .../17 και υπόθεσης .../2016, η οποία διαβιβάστηκε προς την αρμοδία Δ.ΟΥ για την έκδοση των σχετικών προστίμων.

Αιτία ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Εήταν η αξιοποίηση του υπ'αριθ./2015 δελτίου πληροφοριών το οποίο περιέχει μία ανώνυμη τηλεφωνική καταγγελία στην οποία αναφερόταν αυτολεξεί: «... Ο κος ΜΕ ΤΗΛ. ΚΑΙ ΕΧΕΙ ΣΤΗ ΕΡΓΟΣΤΑΣΙΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΥΡΟΠΑΛΕΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΤΑΛΛΑΣΣΕΙ ΧΩΡΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΜΕ ΤΗΝ κα ΚΑΙ ΠΟΛΛΟΥΣ ΑΛΛΟΥΣ ΔΗΛΑΔΗ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ. ΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΤΑ ΑΓΟΡΑΖΕΙ ΜΕ ΠΟΣΟΣΤΟ 5% ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥΣ ΚΑΙ ΩΦΕΛΕΙΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΟΥ 18% ΣΕ ΦΠΑ.

Στη συνέχεια δυνάμει της με αριθμό .../2016 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, όσον αφορά τις συναλλαγές της με φερόμενο ως εκδότη, την ατομική επιχείρηση «.....», με αντικείμενο εργασιών έμπορος παλαιών σιδήρων – χονδρικό εμπόριο χάρτου, με έδρα στο και ΑΦΜ..... για τα έτη από 2012 έως και 2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε και στοιχειοθετήθηκε ότι :

το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «.....» και έλαβε η προσφεύγουσα είναι πλαστά και εικονικά και εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και αφορούν τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία για το έτος 2013 :

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΣΧΕΤΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ
1	Τ.Π.		03/01/2013	2.665,00	612,95	3.277,95	ΔΑ 311/03-01-13
2	Τ.Π.		10/01/2013	2.100,00	483,00	2.583,00	ΔΑ 315/ΑΝΕΥ

3	Τ.Π.		17/01/2013	2.800,00	644,00	3.444,00	ΔΑ /ANEY
4	Τ.Π.		02/02/2013	2.325,00	534,75	2.859,75	ΔΑ /02-02-13
5	Δ.Α.-Τ.		02/02/2013	2.325,00	534,75	2.859,75	-----
6	Δ.Α.-Τ.		10/02/2013	2.375,00	546,25	2.921,25	-----
7	Δ.Α.-Τ.		15/02/2013	2.400,00	552,00	2.952,00	-----
8	Δ.Α.-Τ.		18/02/2013	2.300,00	529,00	2.829,00	-----
9	Δ.Α.-Τ.		23/02/2013	2.300,00	529,00	2.829,00	-----
10	Δ.Α.-Τ.		28/02/2013	2.375,00	546,25	2.921,25	-----
11	Δ.Α.-Τ.		05/03/2013	2.450,00	563,50	3.013,50	-----
12	Δ.Α.-Τ.		05/05/2013	2.200,00	506,00	2.706,00	-----
13	Δ.Α.-Τ.		15/05/2013	2.000,00	460,00	2.460,00	-----
14	Δ.Α.-Τ.		20/05/2013	2.125,00	488,75	2.613,75	-----
15	Δ.Α.-Τ.		29/05/2013	2.375,00	546,25	2.921,25	-----
16	Δ.Α.-Τ.		02/09/2013	2.397,50	551,425	2.948,925	-----
17	Δ.Α.-Τ.		16/09/2013	2.025,00	465,75	2.490,75	-----
18	Δ.Α.-Τ.		26/09/2013	2.375,00	546,25	2.921,25	-----
19	Δ.Α.-Τ.		30/09/2013	2.255,00	518,65	2.773,65	-----
20	Τ.Π.		03/10/2013	2.050,00	471,15	2.521,15	ΔΑ /03-10-13
21	Τ.Π.		09/10/2013	2.200,00	506,00	2.706,00	ΔΑ /09-10-13
22	Τ.Π.		18/10/2013	2.310,00	531,30	2.841,30	ΔΑ /18-10-13
23	Τ.Π.		22/10/2013	2.250,00	517,50	2.767,50	ΔΑ /22-10-13
24	Τ.Π.		30/10/2013	2.325,00	534,75	2.859,75	ΔΑ ../30-10-13
25	Τ.Π.		02/11/2013	2.380,00	547,40	2.927,40	ΔΑ 0/02-11-13
26	Τ.Π.		08/11/2013	2.357,50	542,225	2.899,725	ΔΑ /08-11-13
27	Τ.Π.		16/11/2013	2.357,50	542,225	2.899,725	ΔΑ /16-11-13
28	Τ.Π.		22/11/2013	2.415,00	555,45	2.970,45	ΔΑ /22-11-13
29	Τ.Π.		26/11/2013	2.400,00	552,00	2.952,00	ΔΑ /26-11-13
30	Τ.Π.		30/11/2013	2.200,00	506,00	2.706,00	ΔΑ /30-11-13
	ΣΥΝΟΛΑ			69.412,50	15.964,53	85.377,03	

Επιπλέον δεν προέκυψε εμπλοκή της κυρίαςστην έκδοση των επίμαχων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων τα οποία συντάχθηκαν από άγνωστο πρόσωπο που δεν κατέστη δυνατόν να διαπιστωθεί από την έρευνα της φορολογικής αρχής.

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υστην οποία διαβιβάστηκε η οικεία έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. ως αρμοδία, εξέδωσε την με αριθ. .../14-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.Πρόκειται για μια γνωστή, υπαρκτή και παραγωγική επιχείρηση που δραστηριοποιείται για πολλές δεκαετίες στην παραγωγή, επεξεργασία και πώληση χονδρικής και λιανικής πάσης φύσης ξύλινων παλετών, ευρωπαϊκών προδιαγραφών και λοιπών χάρτινων κιβωτίων.
- 2.Οι συναλλαγές των εν λόγω τιμολογίων είναι πραγματικές όπως γενικώς όλες οι συναλλαγές τους.
3. Στα πλαίσια των επαγγελματικών δραστηριοτήτων της, πολλές φορές συναλλάσσονται με πλανόδιους εμπόρους, ή και με γύφτους, από τους οποίους προμηθεύονται μεταχειρισμένες παλλέτες με σκοπό την επισκευή και την μεταπώληση τους. Στην περίπτωση αυτή, η διασφάλιση τους από ανύπαρκτους φορολογικά προμηθευτές καθίσταται δύσκολος και δυσχερής. Ενεργείται κάποιος στοιχειώδης έλεγχος, σχετικά με το ΑΦΜ των προμηθευτών, καθώς και των μεταφορικών μέσων (εάν είναι σε κυκλοφορία οι σχετικές πινακίδες), όσο είναι επιτρεπτό από το σύστημα.
4. Λόγω των δυσμενών οικονομικών συνθηκών παρέχεται διευκόλυνση στους προμηθευτές, όσον αφορά την είσπραξη των επιταγών τους, που τους έχει δώσει ως αντίτιμο για την πληρωμή των εμπορευμάτων. Η ίδια εισπράττει από την τράπεζα κατά τη λήξη της την επιταγή σε μετρητά και στη συνέχεια τα παραδίδει στον προμηθευτή, ο οποίος κωλύεται να την εισπράξει ο ίδιος, λόγω χρέους στην τράπεζα. Η ίδια τακτική τηρήθηκε και με τον φερόμενο εκδότη.
- 5.Δεν είχε αρνητικές πληροφορίες από κανέναν για την επαγγελματική δράση της....., καθ'όλη τη διάρκεια της συνεργασίας τους, και την ανυπαρξία της την πληροφορήθηκε πέντε ολόκληρα χρόνια μετά τις προσβαλλόμενες συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 1 παρ.1 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), ο οποίος με το άρθρο 13, τίθεται σε ισχύ από 1.1.2013, ορίζεται: Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών:

«1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ, ορίζεται: 1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ 3 και 4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

3. «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

4. «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας

των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου**, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. **Προς τούτο, αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο**, πρόσωπο δηλαδή που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 6 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι:

6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων(3000) 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.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων(3000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση αζαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της 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».

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....»

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από .../2017 οικεία έκθεση ελέγχου, σε βάρος της προσφεύγουσας που συνέταξε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε....., μετά από ενδελεχή έρευνα, που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθ. ../2016 εντολής μερικού ελέγχου, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας και πλαστότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους με τους οποίους αποδεικνύεται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότημε ΑΦΜ..... για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013:

1. Η επιχείρηση «.....» δεν είχε πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές είτε αγορές είτε πωλήσεις είτε παροχές υπηρεσιών αφού έκανε έναρξη εργασιών στις 13/01/2006 και διακοπή εργασιών με ημερομηνία 12/05/2006. **Δηλαδή κατά τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων η φερόμενη εκδότρια τους δεν ασκεί κάποια δραστηριότητα.**

Σύμφωνα με την ένορκη κατάθεση που έδωσε η φερόμενη εκδότρια στην φορολογική αρχή, στα πλαίσια της έρευνας που διεξαγόταν, δεν ταυτοποιήθηκε ο γραφικός χαρακτήρα της, ούτε και η φερόμενη υπογραφή της επί των επίμαχων εκδοθέντων τιμολογίων

Σύμφωνα με την ένορκη κατάθεση που έδωσε η φερόμενη εκδότρια στην φορολογική αρχή, στα πλαίσια της έρευνας που διεξαγόταν, δήλωσε πλήρη άγνοια σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να εξέδωσε, δεν ταυτοποιήθηκε ο γραφικός χαρακτήρα της, ούτε και η φερόμενη υπογραφή της επί των επίμαχων εκδοθέντων τιμολογίων, την παραποίηση του επιθέτου της, (.... αντί του ορθού.....) και την απασχόληση της ως μισθωτή, στο οίνοποιείο «.....», για το διάστημα από το 2007 ή 2008 έως πριν ένα χρόνο, και μετά μετέβη στη Γερμανία για εύρεση εργασίας.

2. Τα επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν και πλαστά διότι όπως προκύπτει από την αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ...., όσα εκ των κατασχεμένων Δελτίων Αποστολής και Τιμολογίων Δελτίων Αποστολής έφεραν διάτρηση αυτή δεν πραγματοποιήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., και ούτε καταχωρήθηκε στα οικεία βιβλία της η σχετική πράξη θεώρησης τους.

Συνεπώς τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (όσα έφεραν διάτρηση) πέρα από εικονικά είναι και πλαστά με την έννοια ότι ουδέποτε θεωρήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και ουδέποτε καταχωρήθηκε στα οικεία βιβλία της η σχετική πράξη θεώρησης τους.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αναφέρουν σαν εκδότη την «.....» με αντικείμενο εργασιών έμπορος παλαιών σιδήρων – χονδρικό εμπόριο χάρτου, με έδρα στοκαι ΑΦΜ η οποία δεν προέκυψε από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.... να σχετίζεται με την έκδοση τους, παρόλο που αυτά αναφέρουν τα στοιχεία της έστω και με μία μικρή παραποίηση του επιθέτου της.

3. Η εξόφληση των τιμολογίων γινόταν με μετρητά.

Από την διενεργηθείσα αλληλογραφία με τα διάφορα τραπεζικά ιδρύματα προέκυψε πως καμία εκ των επιταγών που ανευρέθηκαν από τις τράπεζες δεν εισπράχθηκε από την κυρία «.....», οι περισσότερες μάλιστα από αυτές εισπράχθηκαν από πρόσωπα που σχετίζονται με την προσφεύγουσα, συνήθως από τον κ....., υπάλληλο της προσφεύγουσας.

4. Οι περισσότερες μεταφορές έχουν πραγματοποιηθεί με μεταφορικά μέσα για τα οποία δεν πληρώθηκαν τέλη κυκλοφορίας, είναι παλιά και ανήκουν σε άσχετους ανθρώπους. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση του ΕΙΧπου αναγράφεται σαν μεταφορικό μέσο σε τέσσερις υποτιθέμενες διακινήσεις τον Απρίλιο του έτους 2014, ενώ αυτό φαίνεται να έχει αποσυρθεί στις 04/12/2013. Επίσης

τα δύο εκ των τριών οχημάτων είναι επιβατηγά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με περιορισμένες δυνατότητες μεταφοράς, ειδικότερα:

α) το με αριθμό κυκλοφορίας....., προκύπτει από το σύστημα οχημάτων της Υπηρεσίας, ότι πρόκειται για φορτηγό ιδιωτικής χρήσης, μάρκας VOLKS WAGEN, μικτού βάρους ...κιλών με ημερομηνία πρώτης αδείας/1981. Κάτοχος του προαναφερθέντος οχήματος είναι σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Μεταφορών, ο..... Για το παραπάνω όχημα έχουν πληρωθεί τέλη κυκλοφορίας από το οικονομικό έτος 1995 έως και 1997, β) Για τοπροκύπτει ότι πρόκειται για επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης, μάρκας OPEL MANTA με ημερομηνία πρώτης αδείας .../1977. Κάτοχος του προαναφερθέντος οχήματος είναι σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Μεταφορών, ο..... Για το παραπάνω όχημα δεν υπάρχουν στοιχεία πληρωμής τελών κυκλοφορίας. Στα στοιχεία του παραπάνω οχήματος αναφέρεται πως αυτό έχει αποσυρθεί και γ) Για τοπροκύπτει ότι πρόκειται για επιβατηγό ιδιωτικής χρήσης, μάρκας OPEL KADETT με ημερομηνία πρώτης αδείας/1988. Κάτοχος του προαναφερθέντος οχήματος είναι ο και άλλοι δύο συνιδιοκτήτες. Για το παραπάνω όχημα δεν υπάρχουν στοιχεία πληρωμής τελών κυκλοφορίας. Για το παραπάνω όχημα έχουν πληρωθεί τέλη κυκλοφορίας από το οικονομικό έτος 1995 έως και 2013. Το παραπάνω όχημα έχει αποσυρθεί στις 04/12/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, αφενός, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού ότι τελούσε σε καλή πίστη, και αφετέρου, η ευθύνη και η συμμετοχή της στη λήψη και αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα εξής στοιχεία:

1. Το πλήθος των συναλλαγών προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.
2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η προσφεύγουσα για την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε.
3. Η αξία των φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, συμπερασματικά η επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ....., ήταν ανύπαρκτη φορολογικά ως **επιτηδευματίας** για την επίμαχη χρήση 1/1-31/12/2013, αφού προέβη σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία **12/05/2006**.

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα με την εν λόγω προσφυγή ομολογεί, ότι για την εξόφληση των τιμολογίων, προς διευκόλυνση του προμηθευτή, δεν τηρήθηκε η ορθή διαδικασία όσον αφορά την είσπραξη των επιταγών, η οποία για λογαριασμό του εισέπραττε την επιταγή σε μετρητά από την τράπεζα κατά την ημέρα της λήξης της και τα παρέδιδε σ' αυτόν.

Επειδή, όσα στοιχεία προαναφέρθηκαν στην παρούσα συντρέχουν σωρευτικά και συγχρόνως, (ΣτΕ Αποφάσεις 520/94 & 2223/95). Οφείλεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των ευρημάτων και στοιχείων των φορολογικών αρχών.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές και ότι σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και με **διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ.....**, και την επικύρωση της με αριθμό .../2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013

Ως προς τον Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθ..../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2013	27.765,00€	27.765,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
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 με υποχρέωση.