



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: **921**

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 ΑΦΜμε 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 01/01/2011-31/12/2011, 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 τη αριθ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **4.355,40€**, για λήψη τριών(3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 10.888,50€ πλέον ΦΠΑ (23%)2.504,35€ από τους εκδότες: α)με ΑΦΜ....., ένα(1)φορολογικό στοιχείο, αξίας 4.710,00€ πλέον ΦΠΑ(23%)1.083,30€ και β)..... με ΑΦΜ....., δύο(2)φορολογικά στοιχεία, αξίας 6.178,00€ πλέον ΦΠΑ(23%)1.421,06€, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε: α)το με αριθμό πρωτοκόλλου .../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ....., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ η με ημερομηνία .../2016 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/92), σύμφωνα με την οποία ημε ΑΦΜ, είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές με λήπτρια και την προσφεύγουσα για τη χρήση 2011, για ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 4.710,00€ πλέον ΦΠΑ(23%)1.083,30€. Αιτία ελέγχου για τη Δ.Ο.Υ, αποτέλεσε το από .../2015, έγγραφο του ΣΔΟΕ, με συνημμένη έκθεση ελέγχου επεξεργασίας για την εκδότη,με ΑΦΜ, ως εμπλεκόμενη σε κύκλωμα φοροδιαφυγής, κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας και β) το με αριθμό πρωτοκόλλου .../2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ....., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ ..., η με ημερομηνία ...-2015 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/92), σύμφωνα με την οποία ομε ΑΦΜ....., είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, με λήπτρια και την προσφεύγουσα για τη χρήση 2011,για δύο(2)φορολογικά στοιχεία, αξίας 6.178,00€ πλέον ΦΠΑ(23%)1.421,06€.

Κατόπιν τούτων, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη χρήση 2011, δυνάμει των.../2017 και ../2017 εντολών μερικού ελέγχου, και συντάχθηκε η από .../2017 έκθεση ΚΒΣ(ΠΔ186/92), με τις παρακάτω διαπιστώσεις, όπως καταγράφονται στο κεφ. 8 «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», σελ. 23-24:

1. Στην προσφεύγουσα επιδόθηκαν προσκλήσεις του νόμου 4446/2016 για οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, όπου αναφέρονται αναλυτικά οι εντολές ελέγχου, τα αντικείμενα ελέγχου και τα φορολογικά έτη.

2. Αυτοψία επιχείρησης:

Στις .../2017 ο έλεγχος πήγε στην έδρα της επιχείρησης στην βιομηχανική περιοχή τηςόπου διαπιστώθηκε ότι λειτουργεί βιοτεχνικός χώρος (εργαστήριο, αποθήκη και γραφεία) με αντικείμενο την εμπορία και την επιδιόρθωση παλετών. Στον εσωτερικό και εξωτερικό χώρο βρισκόταν αποθηκευμένα και διάσπαρτα παλέτες έτοιμες και προς επιδιόρθωση (σπασμένες).

Πρώτη επίσκεψη ελέγχου:

Ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης, την/2017 και διενέργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την αντιπαραβολή των παραστατικών πωλήσεων με τα αναλυτικά καθολικά και την συμφωνία με τους λογαριασμούς του ισοζυγίου μηνός Σεπτεμβρίου 2011 σύμφωνα με το παράρτημα της ΠΟΛ 1159/22-07-2011.

Δεύτερη επίσκεψη ελέγχου:

Ο έλεγχος επικοινωνήσε με την επιχείρηση και κατόπιν συνεννόησης ορίστηκε δεύτερη επίσκεψη στις .../11/2017 ημέρα Παρασκευή. Ο υπάλληλος της,επικοινωνήσε με τον έλεγχο και ζήτησε να μεταφερθεί η επίσκεψη την Δευτέρα στις ../11/2017. Το ίδιο ζήτησε και ο κ..... τηλεφωνικά, διαχειριστής της μονοπρόσωπης ΕΠΕ, δηλαδή την μεταφορά της επίσκεψης την Δευτέρα, ../11/2017.

Κατά την προκαθορισμένη επίσκεψη (δεύτερη) την/2011 για έλεγχο της χρήσης 2011, κατά την άφιξη του ελέγχου στον αύλειο χώρο, διαπιστώθηκε ότι η εξώπορτα του κτιρίου ήταν ανοιχτή, τα τζάμια του κτιρίου ήταν σπασμένα και γενικότερα ο χώρος των γραφείων της επιχείρησης είχε υποστεί πυρκαγιά. Ο διαχειριστής και ο υπάλληλος της ελεγχόμενης βρισκόταν στον προαύλιο χώρο. Ο έλεγχος δεν ήταν δυνατόν να προχωρήσει σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη χρήση 2011.

Στις 07-11-2017, επιδόθηκε στον υπάλληλο της προσφεύγουσας,η με αριθμό πρωτόκολλου/2017 πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2011, χωρίς να υπάρχει ανταπόκριση.

Στις 13-11-2017 επιδόθηκε στον υπάλληλοη με αριθμό πρωτοκόλλου .../2017 δεύτερη πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2011, χωρίς να υπάρχει ανταπόκριση.

Κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών, η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα αυτής εξωλογιστικά, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 παράγραφος 1 του Ν. 2238/94 καθώς και του άρθρου 48 για την φορολογία του ΦΠΑ, και καταλόγισε τα σχετικά πρόστιμα ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, σχετικά με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή.

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 τους ως άνω εκδότες.
5. Δεν είχε κακές πληροφορίες από κανέναν για την επαγγελματική δράση της..... και του....., καθ'όλη τη διάρκεια της συνεργασίας τους, και την ανυπαρξία τους την πληροφορήθηκε επτά ολόκληρα χρόνια μετά τις προσβαλλόμενες συναλλαγές, καθότι ποτέ δεν δηλώθηκαν ως ανύπαρκτες επιχειρήσεις από καμία υπηρεσία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο: «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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3943/2011: «2. 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 αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών. Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης μερικά ή ολικά και τα φορολογικά στοιχεία αξίας χιλίων (1.000) 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 12 του Κώδικα αυτού μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού.

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, όσον αφορά την εκδότρια,με ΑΦΜ....., περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, τόσο η από .../2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σε βάρος της εκδότριαςμε ΑΦΜ, που συνέταξε η Δ.Ο.Υ....., η οποία βασίστηκε στην οικεία έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συγκεκριμένα, οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια, με ΑΦΜ, για τις διαχειριστικές περιόδους 26/10-31/12/2010, 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/12/2012, που τεκμηρίωσε πρωτίστως το ΣΔΟΕκαι στη συνέχεια η Δ.Ο.Υείναι οι παρακάτω:

- 1.Η επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ και διατήρησε τον επαγγελματικό χώρο μόνο για το χρονικό διάστημα από 12/9/2006 έως 31/12/2006.
- 2.Ο χώρος που στεγαζόταν συνολικού εμβαδού 25τ.μ. δεν επαρκούσε για να πραγματοποιήσει εργασίες και επισκευές σε λεωφορεία, μηχανήματα έργων και σκάφη.
- 3.Το αντικείμενο εργασιών της όπως δηλώθηκε από την έναρξη της, ήταν το χονδρικό εμπόριο μοτοσυκλετών και ανταλλακτικών και δευτερεύον το λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων μερών-εξαρτημάτων και όχι συνεργείο επισκευής βαρέων οχημάτων, λεωφορείων και σκαφών ή επιχείρηση πώλησης διαφημιστικού υλικού.
- 4.Η εξόφληση όλων των φορολογικών στοιχείων γίνονταν με μετρητά, πάγια σχεδόν τακτική σε περιπτώσεις έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 5.Σε κανένα φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο γινόταν η μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων και κανένα δεν φέρει την υπογραφή του παραλήπτη.
- 6.Ουδέποτε η ελεγχόμενη υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών, προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ., ενώ έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας Εισοδήματος μόνο για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 και μάλιστα για το οικ. 2006 δηλώνει εισόδημα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες. Τέλος έχει υποβάλει μόνο μία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4ο τρίμηνο του 2006 με πιστωτικό υπόλοιπο 1.836,36€ και μια εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την χρήση 2006.
- 7.Όλα τα εκδοθέντα στοιχεία που κατέστη δυνατόν να κατασχεθούν, διαπιστώθηκε ότι είναι πλαστά με την έννοια ότι αυτά δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εκτός από το υπ.αριθμ.....-09 ΤΔΑ προς την επιχείρηση
- 8.Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι σε καμία εξ αυτών

δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης και ως εκ τούτου δεν διαθέτετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των εργασιών που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία, αλλά ούτε και τις μοτοσυκλέτες και τα ανταλλακτικά που εμφανίζεται να εμπορεύεται.

9. Από την ημερομηνία ενάρξεως των εργασιών της, φαίνεται να μην απασχολεί προσωπικό και να έχει απογραφεί στο μητρώο εργοδοτών.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές με κανέναν και δη με τη προσφεύγουσα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής, όσον αφορά τον με ΑΦΜ, περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., σε βάρος του εκδότη με ΑΦΜ, που συνέταξε η Δ.Ο.Υ....., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συγκεκριμένα, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους με τους οποίους αποδεικνύεται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη,με ΑΦΜ....., για τις διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011:

1. Είχε αποδεδειγμένα αναχωρήσει από την έδρα του της οδού.... στην, ήδη από Ιούνιο ή Ιούλιο του 2007, χωρίς να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωσή μεταβολών - μετάταξης.

2. Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καμία εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. καμία Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών και καμία δήλωση απόδοσης ΕΛΓΑ, από της ενάρξεως της ατομικής του επιχείρησης; παρά μόνο δύο περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το, Α' & Β' τρίμηνο 2007 .

3. Όπως αποδεδειγμένα προέκυψε από την αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ. ... το υποκατάστημα της εκδότριας επιχείρησης έπαυσε να λειτουργεί ήδη από τον Μάιο του 2007.

4. Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών - Προμηθευτών δεν προκύπτουν στοιχεία αγορών. Δεν δηλώθηκε ως πελάτης από άλλους επιτηδευματίες πλην της χρήσεως 2007, όπου διαπιστώθηκαν αγορές - δαπάνες ύψους 11.787,96 €.

5. Δεν δήλωσε στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ξυλείας και υφασμάτων, ούτε και ποτέ πραγματοποίησε αγορές τέτοιων ειδών.

6. Δεν έχει απασχολήσει ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις του (κεντρικό & υποκατάστημα), όπως προέκυψε και από την τηλεφωνική επικοινωνία μας με τον....., τον οποίο δήλωσε ως απασχολούμενο μισθωτό κατά την φορολογική περίοδό 13/2 - 31/12/2007.

7. Δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία & στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αρ. Πρωτ. .../2014 Αίτηση Χορήγησης Στοιχείων.

8. Στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης -. δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων, η υπογραφή του παραλαβόντος στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής εμπορευμάτων και η υπογραφή του παραδώσαντος (όπου αυτές υπάρχουν), δεν έχουν καμία σχέση με την υπογραφή του

....., όπως προέκυψε από την αντιπαραβολή της υπογραφής του που υπάρχει στην Αστυνομική του Ταυτότητα (φωτ/φο της οποίας βρίσκεται στο τμήμα Μητρώου) καθώς και από δύο Υπεύθυνες Δηλώσεις που βρέθηκαν στο αρχείο του Κ.Β.Σ., όπου το γνήσιο της υπογραφής βεβαιώνεται από το Αστυνομικό Τμήμα ... και από το Κ.Ε.Π..... Και βέβαια δεν είχε κανένα λόγο να εκτίθεται θέτοντας την πραγματική του υπογραφή σε πλαστά & εικονικά στοιχεία.

9. Η υπογραφή του παραδώσαντος τα αγροτικά προϊόντα (όπου αυτή υπάρχει) είναι ίδια σε πλήθος Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, αν και αφορούν διαφορετικούς αγρότες.

10. Σε πλήθος Τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων δεν υπάρχει ούτε υπογραφή παραδώσαντος ούτε υπογραφή παραλαβόντος.

11. Ο λήπτης φορολογικών στοιχείων ... παραδέχτηκε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από τον και υπέβαλλε την με αριθ.-2010 δήλωση λήψης μη νόμιμων τιμολογίων βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010.

12. Στα εκδοθέντα παραστατικά αναφέρεται ως τόπος προορισμού η έδρα ή το υποκατάστημα του....., αλλά όπως αναφέρθηκε η μεν έδρα δεν λειτουργούσε από τον Ιούνιο ή Ιούλιο του 2007, το δε υποκατάστημα από τον Μάιο του 2007. Επίσης σε μερικά εκδοθέντα παραστατικά δεν υφίσταται καθόλου τόπος προορισμού.

13. Δεν διέθετε την ανάλογη υποδομή (αποθηκευτικούς χώρους, ψυκτικούς θαλάμους), ούτε και τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα για την πραγματοποίηση των αγορών αγροτικών προϊόντων **και των πωλήσεων εμπορευμάτων (ξυλείας, υφασμάτων)** που αναφέρονται στα εκδοθέντα παραστατικά, καθώς για την μεταφορά τόσο μεγάλων ποσοτήτων αγροτικών προϊόντων ή ξυλείας (20, 30 40 τόνοι ή και παραπάνω σε κάθε εκδοθέν παραστατικό) χρειάζονται φορτηγά μεγάλου μικτού βάρους τα οποία δεν διέθετε ο ελεγχόμενος αλλά ούτε και φαίνεται να έχει χρησιμοποιήσει ή εκμισθώσει μεταφορικά μέσα τρίτων καθώς δεν βρέθηκαν σχετικά συνοδευτικά παραστατικά (αποδείξεις κομίστρου, φορτωτικές, Α.Π.Υ.) μαζί με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ούτε αναγράφεται επ' αυτών αριθμός μεταφορικού μέσου.

14. Από τους λήπτες των φορολογικών. στοιχείων-δεν επιδείχθησαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τρόπο εξόφλησης των Τιμολογίων (Αποδείξεις πληρωμής, τραπεζικές επιταγές, καταθέσεις σε λογαριασμούς κ.λπ.) αν και επρόκειτο για μεγάλα ποσά κάθε φορά (έως και 10.000,00 - 15.000,00 € σε πολλές περιπτώσεις).

15. Πολλά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αν και φαίνεται να εκδόθηκαν σε διαφορετικές ημερομηνίες, φέρουν ταυτόσημη αρίθμηση, ενώ άλλα, αν και έχουν εκδοθεί μεταγενέστερα φέρουν προγενέστερη αρίθμηση.

Κανένα από τα Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων και Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής εμπορευμάτων που εξέδωσε ο και τα οποία βρέθηκαν και κατασχέθηκαν εις χείρας πελατών του, δεν θεωρήθηκε νομίμως στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. (.....), διότι τα στοιχεία διάτρησής που φέρουν δεν αντιστοιχούν στα στοιχεία μηχανών διάτρησης της Δ.Ο.Υ. Ουδέποτε θεώρησε Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων σε κάποια από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ στην Δ.Ο.Υ. είχε θεωρήσει, μόνο πέντε (5) φύλλα Τ.Π.Υ. και αντίστοιχα Δελτία Αποστολής, τα οποία και δήλωσε ότι έχει

απωλέσει.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές με κανέναν και δη με την προσφεύγουσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για τη διάθεση των βιβλίων και στοιχείων.

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.

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα με την εν λόγω προσφυγή ομολογεί ότι συνέπραξε, με το πρόσχημα της οικονομικής διευκόλυνσης, στη μη τήρηση της νομότυπης διαδικασίας για την εξόφληση των τιμολογίων, κατά την οποία η ίδια εισέπραττε σε μετρητά τις επιταγές από την τράπεζα κατά τη λήξη αυτής, για λογαριασμό των προμηθευτών της, και τους τα παρέδιδε.

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 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011-31/12/2011

Ως προς τον Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3, 5 περ.β' ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Η υπ'αρθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011.	4.335,40€	4.335,40€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.