



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 755

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

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

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 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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./...../07.11.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./...../07.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./...../07.11.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 6.868,00€, λόγω λήψης δύο (-2-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 17.170,00€ πλέον ΦΠΑ 3.262,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠ75	18/10/2006	12.170,00	2.312,00
2		ΤΠ-ΔΑ128	20/11/2006	5.000,00	950,00
ΣΥΝΟΛΟ				17.170,00	3.262,00

παράβαση που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^β του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 17.170,00€ x 40%.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε βάσει της από 07/11/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμων ν.4337/2015, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 247/08.05.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων. Εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994.
2. Ανεπίτρεπτη και αντισυνταγματική αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Αοριστία και αναπόδεικτη η εικονικότητα. Άρνηση εικονικότητας. Έλλειψη δόλου. Ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με την από 07/11/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. αλλά και το σύστημα Taxis έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Περαιτέρω, ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο (αυτοέλεγχος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. πρωτ./30.07.2014 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ διαβιβάστηκε η από 08.07.2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τον εκδότη εικονικών στοιχείων – Α.Φ.Μ.: και λήπτη τον προσφεύγοντα, που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής την 01/08/2014 (υπ' αριθ. πρωτ./01.08.2014 εισερχόμενου εγγράφου). Τα ανωτέρω θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά την υπαγωγή της δήλωσης στις διατάξεις του αυτοελέγχου. Κατόπιν τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 07/11/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ. 3β του ν.4337/2015 δεν είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994, του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013 και σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 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.....**».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, με το 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται

από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο 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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 1404/2015, 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 08/07/2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ, η οποία εστάλη στην ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ./30.07.2014 (αριθ. πρωτ. εισερχομένου/01.08.2014) πληροφοριακό δελτίο, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της από 07/11/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του – Α.Φ.Μ.:, διότι:

- η προαναφερθείσα ατομική επιχείρηση είναι εξαφανισμένη,
- ουδέποτε απέκτησε ουσιαστική και πραγματική υπόσταση και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη δηλωθείσα έδρα,
- δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ,
- δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό αν και όπως προκύπτει από την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων θα έπρεπε να διαθέτει πληθώρα υπαλλήλων,

- από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων υπάρχει αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων (μεγάλος όγκος πωλήσεων με μηδενικές αγορές – προμήθειες).

Επειδή, τα υπό κρίση παραστατικά διακίνησης δε φέρουν αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Τα δε τιμολόγια πώλησης φέρουν ολογράφως την ένδειξη «εξοφλήθη», ενώ στον έλεγχο δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό πληρωμής των τιμολογίων. Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το υπ' αριθ. 75/18.10.2006 Τιμολόγιο Πώλησης και το υπ' αριθ. 128/20.11.2006 Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, καθαρής αξίας 5.000,00€ και 12.170,00€ αντιστοίχως, εκδόσεως του – Α.Φ.Μ.:

Επειδή, από την ελεγκτική διαδικασία δεν προέκυψε αντιστοιχία των αναγραφόμενων στα επίδικα φορολογικά στοιχεία εμπορευμάτων με τα επιδειχθέντα στην επιτόπια αυτοψία του ελέγχου. Περαιτέρω, ο προσφεύγων, με την υποβολή της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής, ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε, προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί παραλαβής των εμπορευμάτων και πραγματικών συναλλαγών (τρόπος παραγγελίας, μεταφοράς και παραλαβής, εξόφλησης, ανάλωσης ή μεταγενέστερης πώλησης, των εμπορευμάτων).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/11/2017 έκθεση ελέγχου προστίμου ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ και επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./...../07.11.2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται επιπλέον η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου, αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79, 2266/95) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί αβασιμότητας και αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης, ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης, έλλειψης δόλου και καλοπιστίας, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./...../07.11.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	6.868,00 €
----------	------------

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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 από την κοινοποίησή της.