



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/05/2017

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

Αριθμός απόφασης: 1089

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ./..... πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005 - 31/12/2005,

01/01/2006 - 31/12/2006 και 01/01/2007 - 31/12/2007 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. / πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005 - 31/12/2005, 01/01/2006 - 31/12/2006 και 01/01/2007 - 31/12/2007 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.

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 της, 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. / πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 74.282,00€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διότι εξέδωσε τα ακόλουθα δεκατρία (-13-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	97	22/11/2005	37.200,00	7.068,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	98	24/11/2005	36.200,00	6.878,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	99	27/11/2005	32.130,00	6.104,70
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	74	13/7/2005	8.100,00	1.539,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	77	27/7/2005	7.840,00	1.489,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	81	19/8/2005	9.000,00	1.710,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	82	25/8/2005	7.420,00	1.409,80
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	86	8/9/2005	7.440,00	1.413,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	90	1/10/2005	8.765,00	1.665,35
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	95	16/10/2005	7.840,00	1.489,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	96	20/11/2005	9.490,00	1.803,10
Τιμολόγιο Πώλησης	19	19/12/2005	7.140,00	1.356,60
Τιμολόγιο Πώλησης	13	19/12/2005	7.140,00	1.356,60
ΣΥΝΟΛΑ			185.705,00	35.283,95

Με την υπ' αριθ. / πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006 επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 134.885,09€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3

του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διότι δεν εξέδωσε σε τουλάχιστον μία (-1-) περίπτωση φορολογικό στοιχείο εσόδων καθαρής αξίας 40.659,70€, δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων το τιμολόγιο πώλησης εκδόσεως του προμηθευτή με αριθμό 760/31-12-2006, καθαρής αξίας 22.427,60€ και τέλος, εξέδωσε τα ακόλουθα δεκαέξι (-16-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο Πώλησης	25	26/1/2006	28.120,00	5.342,80
Τιμολόγιο Πώλησης	26	31/1/2006	28.623,00	5.438,37
Τιμολόγιο Πώλησης	30	28/2/2006	28.300,00	5.377,00
Τιμολόγιο Πώλησης	31	28/2/2006	28.880,00	5.487,20
Τιμολόγιο Πώλησης	33	11/3/2006	20.090,00	3.817,10
Τιμολόγιο Πώλησης	35	13/3/2006	31.960,00	6.072,40
Τιμολόγιο Πώλησης	38	31/3/2006	11.280,00	2.143,20
Τιμολόγιο Πώλησης	39	31/3/2006	27.230,00	5.173,70
Τιμολόγιο Πώλησης	40	2/4/2006	13.833,10	2.628,30
Τιμολόγιο Πώλησης	47	25/4/2006	19.600,00	3.724,00
Τιμολόγιο Πώλησης	48	2/5/2006	25.000,00	4.750,00
Τιμολόγιο Πώλησης	49	5/5/2006	6.120,00	1.162,80
Τιμολόγιο Πώλησης	50	10/5/2006	9.180,00	1.744,20
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	103	20/5/2006	12.400,00	2.356,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	104	30/5/2006	12.000,00	2.280,00
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	112	15/11/2006	8.696,00	1.652,24
ΣΥΝΟΛΑ			311.312,10	59.149,31

Με την υπ' αριθ. /..... πράξη επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 5.930,40€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τα ακόλουθα τρία (-3-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές:

Είδος στοιχείου	Αριθμός	Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	16	15/2/2007		4.940,00	938,60
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	17	27/2/2007		4.826,00	916,94
Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής	19	20/12/2007		5.060,00	961,46
ΣΥΝΟΛΑ				14.826,00	2.817,00

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι το δικαίωμα του δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης, είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ενώ οι παρατάσεις που δόθηκαν με τις διατάξεις των νόμων 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012, 4141/2013, 4203/2013 αφορούσαν τις φορολογικές υποθέσεις που πρωτογενώς έληγαν κατά τους χρόνους παραγραφής και ουχί τις κατά παράταση υποθέσεις, διαφορετικά δε, τίθεται θέμα αντισυνταγματικότητας και παραβίασης της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
2. Η αιτιολογία για το πόρισμα του ελέγχου και την εικονικότητα συναλλαγών, ειδικά για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008), είναι ανεπαρκής.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ορίζουν 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 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 ορίζεται ότι «*η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012*».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν.4098/2012 ορίζεται ότι «*η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για*

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013».

Επειδή, με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν.4141/2013 ορίζεται ότι «από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται η χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 22 του ν.4203/2013 ορίζεται ότι «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α), και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας.....».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας.....».

Επειδή, οι προαναφερθείσες διατάξεις, αυτές του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012, αναφέρονται ρητά και περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα του ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ (ΣτΕ 1623/2016 7μελές). Συγκεκριμένα, όπως έκρινε το ΣτΕ, λόγω της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας, των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες των νόμων

4002/2011 και 4098/2012, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ..

Ως εκ τούτου, οι υπ' αριθ./..... και/..... πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005 - 31/12/2005 και 01/01/2006 - 31/12/2006 πρέπει να ακυρωθούν, καθόσον έχουν σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγραφεί στις 31/12/2011 και 31/12/2012 αντίστοιχα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη διενέργεια του ελέγχου εκδόθηκε στις 21/12/2013 από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου, μεταξύ άλλων και για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 - 31/12/2007, ήτοι πριν την παρέλευση του χρόνου παραγραφής της (το πρώτον στις 31/12/2013) με αποτέλεσμα να παραταθεί (με το ν.4203/2013 και το ν. 4337/2015) έως την 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται αποδεκτός για τις πράξεις που αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2005 - 31/12/2005 και 01/01/2006 - 31/12/2006, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ως προς την υπ' αριθ./..... πράξη επιβολής προστίμου της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007.

Ως προς τον 2^ο 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 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «*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, 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, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «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, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, 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 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες

που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. απέδειξε πλήρως την εικονικότητα των συναλλαγών και τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ που με βάση το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν πληροφοριακές εκθέσεις ΚΒΣ και ΦΠΑ, προκύπτει ότι: α) η επιχείρηση λειτούργησε μόνο για μία εβδομάδα το Μάιο του 2007 και έκτοτε εξαφανίστηκε, β) θεώρησε τα φορολογικά στοιχεία μεταγενέστερα των συναλλαγών, γ) δε μπορούσε να αποθηκεύσει και να διαθέσει τα εμπορεύματα και προϊόντα (νωπά κοτόπουλα) που φέρεται να έχει προμηθευτεί, λόγω περιορισμών στην επαγγελματική εγκατάσταση, δ) δεν προκύπτουν αγορές εμπορευμάτων ώστε να έχει δυνατότητα μεταπώλησής τους, ε) δεν αναγράφονται τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων και στ) όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και έλαβε η προσφεύγουσα είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή, για το οικ. έτος 2009 (χρήση 2008) δεν έχει διαπιστωθεί παράβαση που επισύρει τις προβλεπόμενες από το νόμο κυρώσεις (παρ. 3 άρθρο 7 ν. 4337/2015) και δεν έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθ./..... προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς αυτήν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς τεκμηρίωσης της εικονικότητας των συναλλαγών και του πορίσματος ελέγχου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, ως κατωτέρω:

- i. Την ακύρωση της υπ' αριθ./..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005.
- ii. Την ακύρωση της υπ' αριθ./..... πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006.
- iii. Την επικύρωση της υπ' αρ./..... πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. / πράξη επιβολής προστίμου
επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005

Περιγραφή	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο παρ. 3 άρθρου 7 Ν.4337/2015	74.282,00€	0,00€

Υπ' αριθ. / πράξη επιβολής προστίμου
επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006

Περιγραφή	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο παρ. 3 άρθρου 7 Ν.4337/2015	134.885,09€	0,00€

Υπ' αριθ. / πράξη επιβολής προστίμου
επί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007

Περιγραφή	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης
Πρόστιμο παρ. 3 άρθρου 7 Ν.4337/2015	5.930,40€	5.930,40€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.