



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03/12/2018

Αριθμός Απόφασης: 4846

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ./...../2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/05/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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' αριθμ./23-05-2018/...../25-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 10.867,51 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, εκδόσεως των επιχειρήσεων «.....»» (3 φορολογικά στοιχεία) και «.....» (2 φορολογικά στοιχεία), καθαρής αξίας 27.168,77 ευρώ πλέον ΦΠΑ αξίας 5.162,06 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 32.330,83 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 18§2 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 §4 του ν. 2523/97, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/17.10.2015.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 23/05/2018 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./2016 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας & Θράκης, τμήμα Ερευνών Κοινοτικών & Εθνικών Δαπανών (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου στη Δ.Ο.Υ. Λαμίας/16), στο οποίο αναφέρονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σχετικά με τις συναλλαγές που είχε η ελεγχόμενη επιχείρηση με τις ως άνω επιχειρήσεις στα πλαίσια επενδυτικού προγράμματος και οι οποίες κρίθηκαν εικονικές.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η ίδια ήταν μόνο τυπικά φορέας της βαρυνόμενης, με την προσβαλλόμενη πράξη, ατομικής επιχείρησης και ουδεμία συμμετοχή άμεση ή έμμεση είχε στις επίμαχες συναλλαγές. Η ατομική της επιχείρηση τελούσε αποκλειστικά και μόνο, υπό τον έλεγχο και την εποπτεία του πρώην συζύγου της
- Η προσβαλλόμενη πράξη αφορά την χρήση 2008 και έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.

Ως προς την παραγραφή της υπό εξέταση χρήσης (2008)

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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, σύμφωνα με το **άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994**, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «2. 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, γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές

αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: Οικονομικών:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 (φορολογία εισοδήματος) και 39 παρ. 3 ν. 1642/1986, όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων”.

Συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012). Η κατά τα ανωτέρω συμπληρωματική πράξη, μέχρι τη θέσπιση της τροποποίησης του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 3522/2006 προϋπέθετε την έκδοση αρχικής πράξης, σε κάθε δε περίπτωση [είτε πριν είτε μετά τον νόμο αυτό] μπορεί να χωρήσει και παρά την οριστικοποίηση της πράξης αυτής, με οποιονδήποτε τρόπο, όπως η διοικητική επίλυση της διαφοράς, που επέρχεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 του ως άνω ν. 3259/2004 [όπως συμπληρώθηκε, τροποποιήθηκε και παρατάθηκε η εφαρμογή του διαδοχικά με τους ν. 3283/2004 [άρθρο 56] [...] 3312/2005 [άρθρο 22], 3697/2008 [άρθρο 28], 3746/2009 [άρθρο 89], 3763/2009 [άρθρο 10], η παρ. 5 του οποίου, ρητώς, προβλέπει την εξαίρεση της υπόθεσης από τη ρύθμιση της περαίωσης και την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ΚΦΕ [πρβλ. ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3705, 3706/2011, 2123, 3956/2012] 888/2016 ΣΤΕ).

Επειδή, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:** «... Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο

ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90. ... Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.....».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84§1 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72§11, εδ. α', Ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του Ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 Ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 Ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Επειδή εν προκειμένω, ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, δεν υφίσταται θέμα παραγραφής, για τα Οικ έτη 2007-2012 (χρήσεις 2006-2011), δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις και οδηγίες περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς την ουσία της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, και όπως προέκυψε από την έρευνα του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας & Θράκης στην κίνηση των λογαριασμών καθώς και στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας και των εκδοτριών επιχειρήσεων προέκυψαν τα εξής:

A. Η επιχείρηση, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τρία (3) τιμολόγια (...../08,/08 και/09), συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) 44.174,43 €, τα οποία εξοφλήθηκαν με κατάθεση ποσών στους λογαριασμούς της

Από τον έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών των δυο αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε ότι ενώ είχε κατατεθεί από την προσφεύγουσα κατά τα έτη 2008 και 2009 συνολικό ποσό 52.104,43 €, επιστράφηκε πάλι από την στην προσφεύγουσα ποσό 15.073,50 €, δηλαδή στην πραγματικότητα έχουν καταβληθεί για την εξόφληση των τιμολογίων (που ανέρχεται στο ποσόν των 44.174,43 €), 37.073,50 €. Η υπερβάλλουσα αξία των τιμολογίων, που ανέρχεται σε 7.100,93 € (44.174,43 -37.073,50 €), δεν δικαιολογήθηκε και κρίθηκε από τον έλεγχο ως εικονική, σύμφωνα με όλα όσα αναφέρονται στην επισυναπτόμενη έκθεση Κ.Β.Σ., για την χρήση 2008, κατά τις διατάξεις του αρ. 19 παρ. 4 του ν. 2523/97. Επομένως, η συνολική εικονική αξία, ανέρχεται στο ποσόν των 7.100,93 €, στην οποία αντιστοιχεί καθαρή αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) 5.967,17 € και Φ.Π.Α. 19%, 1.133,76 €.

B. Η επιχείρηση εξέδωσε στην χρήση 2008 προς την προσφεύγουσα, τρία (3) τιμολόγια (, και /08), συνολικής αξίας (με Φ.Π.Α.) 59.749,90 €, τα οποία εξοφλήθηκαν με κατάθεση ποσών στους λογαριασμούς του Από τον έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών των δυο αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε ότι ενώ έχει κατατεθεί από την προσφεύγουσα κατά τα έτος 2008 συνολικό ποσό 59.749,90 €,

επιστράφηκε πάλι από τον στην προσφεύγουσα ποσό 25.229,90 €. Η υπερβάλλουσα αξία των τιμολογίων, που ανέρχεται σε 25.229,90 €, δεν δικαιολογήθηκε και κρίθηκε από τον έλεγχο ως εικονική, σύμφωνα με όλα όσα αναφέρονται στην επισυναπτόμενη έκθεση Κ.Β.Σ., για την χρήση 2008, κατά τις διατάξεις του αρ. 19 παρ. 4 του ν. 2523/97. Η συνολική εικονική αξία, ανέρχεται στο ποσόν των 25.229,90 €, στην οποία αντιστοιχεί καθαρή αξία (χωρίς Φ.Π.Α.) 21.201,60 € και Φ.Π.Α. 19%, 4.028,30 €.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια ήταν μόνο τυπικά φορέας της βαρυνόμενης, με την προσβαλλόμενη πράξη, ατομικής επιχείρησης και ουδεμία συμμετοχή άμεση ή έμμεση είχε στις επίμαχες συναλλαγές καθώς και ότι η ατομική της επιχείρηση τελούσε αποκλειστικά και μόνο, υπό τον έλεγχο και την εποπτεία του πρώην συζύγου της, κρίνεται απορριπτός και άνευ νομικού ερείσματος, δεδομένου ότι αντίκειται στην κοινή λογική και στην κείμενη νομολογία. Σύμφωνα με την κρίση των διοικητικών δικαστηρίων, αν ο φορολογούμενος έχοντας υποβάλλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και έχοντας θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 4575/2014, 1159/2014, 963/12).

Επειδή, επιπροσθέτως κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα σχετικά με τις επιστροφές των χρηματικών ποσών προς τους εκδότες των εικονικών τιμολογίων οι οποίες διενεργήθηκαν μέσω ατομικών ή κοινών τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους μπορούσε και όφειλε να έχει πρόσβαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/05/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/07/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2008

Υπ' αριθμ./23-05-2018/...../25-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β' ν.4337/2015 : **27.168,77 X 40% = 10.867,51 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.