



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 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη: 12-4-2019
Αριθμός απόφασης: 875

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).

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

2. 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*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Δ.Κ. Δήμου, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/05-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 του Ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007.

3. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

4. Τις από 20-12-2018 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **14/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
του 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 υπ' αριθμ./**05-11-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής
περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε
πρόστιμο του άρ.6 του Ν. 2523/97, ποσού 33.780,48€, λόγω της διενέργειας έκπτωσης του
φόρου εισροών με βάση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρείας
«.....» με ΑΦΜ:

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου στον προσφεύγοντα, για τη χρήση 2007 από
τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, δυνάμει της με αριθμό/8-2-2018 εντολής ελέγχου, καθότι περιήλθαν σε γνώση
της εν λόγω Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του
άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα η πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της
Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (παραλαβή αυτής από Δ.Ο.Υ. Έδεσσας με το αριθμ. πρωτ./6-4-2017
διαβιβαστικό έγγραφο) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία « » με ΑΦΜ:
..... Τα αποτελέσματα του ελέγχου αναγράφονται στην από 05/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.
της Δ.Ο.Υ Έδεσσας.

Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη χρήση διατηρούσε ατομική επιχείρηση κατασκευής ξύλινων
εμπορευματοκιβωτίων, με έδρα το Δ.Δ. του Δήμου

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

1. Με την Πολ. 1249/21-11-2013 της Γ.Γ.Δ.Ε. η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της Πολ. 1210/6-9-
2013 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66
του Ν. 4174/2013. Σύμφωνα με αυτή, στην παρ.2, περ.γ ββ' του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013
ορίζεται ότι σε περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα
ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το
εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Εφόσον η εξόφληση πραγματοποιήθηκε
μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων τεκμαίρεται ότι ο λήπτης του εικονικού, ως προς το
πρόσωπο, στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη.
2. Ο προσφεύγων θέλοντας να αντικαταστήσει το μηχανολογικό εξοπλισμό της επιχείρησής του,
κατόπιν έρευνας μεταξύ επιχειρήσεων του κλάδου, κατέληξε στην εταιρεία «..... Α.Ε.» η
οποία όμως τον ενημέρωσε ότι λόγω του ότι αποφάσισαν να κλείσουν το κατάστημά τους στη
Θεσσαλονίκη πούλησαν τα εμπορεύματά τους στην εταιρεία, από την οποία τελικά

στις 31-8-2007 παρήγγειλε τα συγκεκριμένα μηχανήματα. Λόγω σοβαρού τραυματισμού του σε ατύχημα, η αγορά των μηχανημάτων ολοκληρώθηκε στις 15-11-2007 από τους δύο γιούς του και μεταφέρθηκαν τα μηχανήματα στην επιχείρησή του. Η εξόφληση του εκδοθέντος υπ' αριθμ...../15-11-2007 Τ.Δ.Α. πραγματοποιήθηκε με τρεις επιταγές που δόθηκαν στον προμηθευτή και καλύφθηκαν από τον ατομικό λογαριασμό που διατηρούσε στην Εμπορική Τράπεζα. Η αγορά των εν λόγω μηχανημάτων έγινε με την κάλυψη της δαπάνης σε ποσοστό 45% από το Υπουργείο Ανάπτυξης, στα πλαίσια ένταξής του στο επενδυτικό σχέδιο με τίτλο «ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΓΙΑ ΕΚΣΥΓΧΡΟΝΙΣΜΟ ΣΤΟΛΟΥ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ», για την οποία ο προσφεύγων εξέδωσε το υπ' αριθμ..../29-11-2007 τιμολόγιο προς το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης. Στις 16-12-2010 ελεγκτές της Υπηρεσίας Διαχείρισης ΕΠ.ΑΓΡ.ΑΝ. έκαναν αυτοψία στην επιχείρηση «..... Ο.Ε.» και πιστοποίησαν την ύπαρξη των μηχανημάτων, θέτοντας τη σχετική σφραγίδα στο υπ' αριθμ./15-11-2007 Τ.Δ.Α. αγοράς των μηχανημάτων. Περαιτέρω, λόγω της πρόωρης συνταξιοδότησής του, στις 18-7-2008 μεταβίβασε ολόκληρη την ατομική του επιχείρηση στην εταιρεία των δύο παιδιών του «..... Ο.Ε.», ενώ στις 6-6-2015 τα παιδιά του μεταβίβασαν τα πέντε από τα επτά μηχανήματα που αγόρασε από τη στο Ιερό Κοινόβιο του Οσίου στη Όλες οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, ενώ ακόμη και σήμερα τα εν λόγω μηχανήματα υπάρχουν στο Ιερό Κοινόβιο Ο προσφεύγων ουδέποτε αντιλήφθηκε οτιδήποτε μεμπτό στην όλη συναλλαγή που αφορά το υπ' αριθμ./15-11-2007 Τ.Δ.Α. Ακολούθησε όλες τις διαδικασίες που απαιτούσαν οι κρατικές αρχές. Η έκθεση ελέγχου καταλήγει στο συμπέρασμα περί εικονικότητας της συναλλαγής αυθαίρετα, στηριζόμενη στην έκθεση ελέγχου της επιχείρησης για την οποία κρίθηκε ότι οι συναλλαγές της είναι εικονικές σε ποσοστό 98%. Ωστόσο, η δική του συναλλαγή ανήκει στο υπόλοιπο 2% των πραγματικών συναλλαγών του εκδότη.

Επειδή, στο άρθρο 1 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση», ενώ στο άρθρο 18 παρ.2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: « 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».

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών».

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1β του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β)νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ.1 του Ν. 4472/2017 τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή. (ΣΤε 506/8-2-2012).

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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, αν αποδειχθεί ανυπαρξία της συναλλαγής δεν τίθεται θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού τιμολογίου, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ...../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ.- Ε.Λ.Π. της Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από 5/11/2018 Έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», δυνάμει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα καθώς:

α) Δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Στη δε χρήση 2007 οι πραγματικές αγορές α' υλών προσεγγίζονται περίπου σε 41.934,84€.

β) Στα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται κατασκευές, οι οποίες δεν ήταν συναφείς με τη δραστηριότητα της εκδότριας, καθότι δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό

και δεν πραγματοποιήσει αγορές ανάλογων υλικών,

γ) Καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

δ) Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά,

ε) Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεώς της, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

στ) Σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «.....» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της,

ζ) Σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, από τον έλεγχο στον εκδότη αποδείχθηκε ότι οι συνολικές αγορές α' και β' υλών της εταιρείας «.....» είναι εικονικές κατά 98%, οι δε πραγματικές αγορές αυτής στα προηγούμενα πέντε έτη ανέρχονται περίπου σε 150.000€. Επομένως, ήταν αδύνατο ο εκδότης να πουλήσει μηχανήματα ανάλογης αξίας με αυτή που αναγράφεται στο επίμαχο τιμολόγιο.

Περαιτέρω δε, η εταιρεία Α.Ε. ουδέποτε υπήρξε προμηθευτής της εταιρείας

Επειδή, δεν προσκομίστηκε πρωτόκολλο παραλαβής ή διενεργηθείσας αυτοψίας των μηχανημάτων από την επιτροπή του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης. Περαιτέρω δε, η σφραγίδα επί του επίδικου τιμολογίου από τους ελεγκτές της Υπηρεσίας Διαχείρισης ΕΠ. ΑΓΡ. ΑΝ. – Α.Υ. 2000-2006 δεν πιστοποιεί την ύπαρξη των μηχανημάτων και της ταύτιση αυτών με τα μηχανήματα που περιγράφονται στο επίδικο τιμολόγιο.

Επειδή τέλος, η εταιρεία εξέδωσε πλήθος τιμολογίων σε επαγγελματίες της περιοχής Αριδαίας με τα οποία φέρεται ότι πουλήσε μηχανήματα ξυλείας.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, ο ισχυρισμός περί περιορισμού του προστίμου όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ.γ') ββ') αλυσιτελώς προβάλλεται δεδομένου ότι η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αφορά τον προσδιορισμό του προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/97.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου 54856 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ./05-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	33.780,48 €	33.780,48 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση.