



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18 -4-2019

Αριθμός απόφασης: 922

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας, το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, που εδρεύει επί του, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της με αρ. /06-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και, β) της με αριθμ. /06-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 28/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», 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:

1. Με την με αριθμό **/06-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού 19.940,80 €, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 49.854,00 €, άνευ Φ.Π.Α. εκδόσεως της επιχείρησης «.....» – ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§9 & 30 § 4γ' του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό **/06-11-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επαναπροσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας στο ύψος των 159.214,71€, έναντι των δηλωθέντων ύψους 109.360,71 €, εντούτοις δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δυνάμει της με αρ. /19-10-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Αφορμή του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. /30-9-2015 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης με την από 30/09/2015 συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), βάσει της οποίας, η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε η έκδοση πέντε εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 49.854,00 €. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρισε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα βιβλία της και τα συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών. Ενόψει

των διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06-11-2018 εκθέσεις Κ.Β.Σ. και εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε., ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επαρκή, δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες παραλείψεις δεν κατέστησαν ανέφικτο τον έλεγχο των βιβλίων και ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων έγινε με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, περί λογιστικού προσδιορισμού.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών – Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης – Έλλειψη απόδειξης και αοριστία – Όλως και επικουρικώς, η συνδρομή της «καλής πίστης» στο πρόσωπο της εταιρίας.

2. Πλημμελής αιτιολογία, κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ. 2 και 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).

3. Έκδοση ατομικής διοικητικής πράξης κατά παράβαση της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4337/2015.

Ως προς τους δύο πρώτους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

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 εμπειριστατωμένα 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

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 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, 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 884/2016), η τέλεση της φορολογικής παράβασης, όπως η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), ήτοι, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης ενόψει των συνθηκών, εξήγησης που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «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 κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών, αφού έλαβε υπόψη της, όπως προκύπτει από τις 30/09/2015 και 06/11/2018 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ότι:

1. Ο ελεγχόμενος επαγγελματίας ήταν άγνωστος στην περιοχή της έδρας του, παρότι βάσει των εκδοθέντων παραστατικών, εκατοντάδες τόνοι παλαιών σιδηρών φορτώνονταν στην περιοχή, ενώ παράλληλα υπήρχε και μία συνεχής κίνηση κατά την συγκέντρωση αυτών από διάφορους πλανόδιους συλλέκτες παλαιών μετάλλων. Εντούτοις, όπως προέκυψε από την αλληλογραφία με τον Πρόεδρο της κοινότητας Μάνης, η ύπαρξη της έδρας της επιχείρησης δεν επιβεβαιώνεται ούτε είχε γίνει αντιληπτή.

2. Παρόλη την προσπάθεια που κατέβαλε ο έλεγχος (εστάλησαν συστημένες προσκλήσεις σε όλους τους νόμιμους κληρονόμους για προσκόμιση αντιγράφων των βιβλίων και των στοιχείων του ελεγχόμενου χωρίς ανταπόκριση) δεν κατάφερε να εντοπίσει τα στοιχεία και τα βιβλία του ελεγχόμενου. Από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007 – 2009 χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα και κέρδη από ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις (μηδενικό Ε3). Επίσης ο ελεγχόμενος υπέβαλε μηδενικές εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2006 και 2008, ενώ για τη χρήση 2007 υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. με μόνη καταχώρηση στον κωδικό 611 (εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) 49.854,00 €.

3. Δεν υπάρχουν δεδομένα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 για αγορά χονδρικής από άλλους επιτηδευματίες εμπορευμάτων (παλαιά μέταλλα). Ο, εκδότης των στοιχείων, έχει θεωρήσει ένα στέλεχος 50 φύλλων τιμολογίων αγοράς από ιδιώτες. Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα παραπάνω παραστατικά χρησιμοποιούνται, σύμφωνα με την κοινή πείρα λειτουργίας παρόμοιων επιχειρήσεων, κατά την αγορά από μη επιτηδευματίες μικροποσοτήτων μετάλλων που τα συλλέγουν συνήθως πλανοδίως, αλλά και από τον αριθμό των θεωρημένων παραστατικών (50 φύλλα), ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι είναι αδύνατο να είχαν συγκεντρωθεί οι εκατοντάδες τόνοι μετάλλων που φέρεται ότι βάσει παραστατικών πούλησε ο ελεγχόμενος. Συμπερασματικά ο δεν είχε διαθέσιμα προς πώληση τα αγαθά που φέρεται ότι πούλησε βάσει των εκδοθέντων παραστατικών.

4. Στις περιπτώσεις δε, που οι μεταφορές γινόταν με το Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου, το οποίο είχε μεικτό βάρος 13.300 κιλά, απόβαρο περίπου 7.500 κιλά και ωφέλιμο φορτίο 6.000 κιλά (στοιχεία από παρόμοια φορτηγά και από ζυγολόγια που κατάσχεσε η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων),

φέρεται να πραγματοποιούσε μεταφορές που σε πολλές περιπτώσεις ξεπερνούν τα 20.000 κιλά. Επίσης από τον έλεγχο των ζυγολογίων που κατάσχεσε η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προέκυψε να κυμαίνεται το απόβαρο (βάρος του οχήματος) από 6.930 κιλά έως 11.690 κιλά. Το απόβαρο γίνεται δεκτό να διαφέρει από μέτρηση σε μέτρηση ως 10% με την διαφορά να αντιπροσωπεύει κυρίως το βαθμό πλήρωσης της δεξαμενής καυσίμων. Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι οι μεταφορές των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα κατασχεμένα παραστατικά έκδοσης δεν θα μπορούσαν να έχουν γίνει σε καμία περίπτωση με το Φ.Ι.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του.

5. Οι μεταφορές, βάσει παραστατικών, χρονικά εξελίσσονται από την 01/12/2007 έως 17/03/2008, δηλαδή σε ένα διάστημα 107 ημερών πραγματοποιήθηκαν πενήντα μεταφορές με προορισμούς τη Θεσσαλονίκη και τα Γιαννιτσά. Αν λάβουμε υπόψη α) ότι η απόσταση της έδρας του ελεγχόμενου μέχρι τη Θεσσαλονίκη είναι περίπου 450 χιλ. (για τα Γιαννιτσά μεγαλύτερη) και ότι με ένα φορτηγό (που στις μισές περίπου μετακινήσεις είναι υπερφορτωμένο) χρειάζονται τουλάχιστον 6 ώρες ταξιδιού, β) τους χρόνους φόρτωσης και εκφόρτωσης, γ) του χρόνους ανεφοδιασμού και συντήρησης του φορτηγού, συμπεραίνεται ότι το συγκεκριμένο φορτηγό με τον οδηγό του (τον αφού δεν υπάρχουν στοιχεία πρόσληψης οδηγού) δεν σταμάτησε σχεδόν ποτέ να κινείται από την 01/12/2007 έως την 17/03/2008, γεγονός που είναι ανθρωπίνως αλλά και μηχανικώς αδύνατον.

6. Ο εκδότης των στοιχείων, όπως προκύπτει από την ενημέρωση από το Ι.Κ.Α. δεν είναι εγγεγραμμένος ως εργοδότης και δεν απασχόλησε προσωπικό ούτε είχε στην κατοχή του μηχανήματα που είναι απαραίτητα για την φορτοεκφόρτωση, κοπή, πρεσάρισμα μετάλλων. Τόσο η απασχόληση προσωπικού, όσο και η κατοχή σχετικών μηχανημάτων κρίνεται απαραίτητη για την διαχείριση των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα εκδοθέντα παραστατικά.

7. Η εξόφληση των παραστατικών όπως προκύπτει από τα σώματα των παραστατικών αλλά και τη δήλωση διαχειριστή της «.....» διενεργούνταν τοις μετρητοίς. Παρόλο που βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992, η εξόφληση παραστατικών μέχρι 15.000,00 €, μπορεί να γίνει με μετρητά, σύμφωνα με τη συναλλακτική πρακτική και τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν είναι δυνατόν να εξοφλούνται συναλλαγές ύψους χιλιάδων ευρώ με μετρητά, χωρίς να κινείται τραπεζικός λογαριασμός ή να εκδίδεται επιταγή. Αντιθέτως, η πρακτική αυτή ακολουθείται πάντοτε στις περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφενός, διότι δεν είναι δυνατόν να αποδειχθεί με άλλο τρόπο η πλήρης εξόφληση της υποτιθέμενης συναλλαγής, και αφετέρου για να μην υπάρχει η πιθανότητα να εγείρει μελλοντικές αξιώσεις ο εκδότης του στοιχείου.

8. Η ατομική επιχείρηση “..... ” δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό δε, με την υποβολή μηδενικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., καταδεικνύει την προσπάθεια του ελεγχόμενου να αποκρύψει τις εικονικές συναλλαγές, όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα στοιχεία.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω διαπιστώσεις η φορολογική αρχή έκρινε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο «..... – ΑΦΜ» ήταν εικονικά κατά την έννοια ότι περιγράφουν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών βάσει ενδείξεων, χρησιμοποιώντας τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας ως στοιχείο που θεμελιώνει την εικονικότητα των συναλλαγών, δίχως να αποδείξει ως όφειλε την μη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Για το λόγο αυτό προσθέτει ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων πάσχει ακυρότητας, καθότι δεν προκύπτει αναμφιβόλως και σαφώς η πραγματοποίηση της επίδικης παράβασης. Σε κάθε δε περίπτωση, υποστηρίζει ότι έδρασε καλοπίστως.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία ήταν κατά την υπό κρίση χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ., είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση έναρξης επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ'ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, η εκδότρια εταιρία δε λειτουργούσε στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε τα απαραίτητα μεταφορικά μέσα τη στιγμή που φέρεται να διαθέτει εκατοντάδες τόνους από παλαιά σίδηρα, επίσης δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα για την φορτοεκφόρτωση, κοπή και πρεσάρισμα των μετάλλων, ούτε απασχόλησε προσωπικό. Υπό τα δεδομένα αυτά η φορολογική αρχή, απέδειξε ότι η εκδότρια δεν ήταν σε θέση να προβεί στις εν λόγω συναλλαγές και ως εκ τούτου τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. Επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ύπαρξης τεκμηρίου εικονικότητας βάσει ενδείξεων λόγω μη εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της εκδότριας και συνακολούθως περί ελλιπούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ομοίως ως αβάσιμα, πρέπει να απορριφθούν όσα η προσφεύγουσα προβάλλει περί του ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δίχως η φορολογική αρχή να διενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο στη δική της επιχείρηση, καθώς εκ μόνου του γεγονότος της ανυπαρξίας «εν τοις πράγμασι» της εκδότριας εταιρίας, προκύπτει ότι και οι καλυπτόμενες από τα ως άνω τιμολόγια συναλλαγές, είναι εικονικές. Τέλος σχετικά με τον ισχυρισμό περί εφαρμογής του τεκμηρίου της καλής πίστης, αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι, η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή, η φορολογική αρχή θεμελίωσε την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τόσο ενώπιον της ελεγκτικής αρχής, όσο και ενώπιον της υπηρεσίας μας, οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, τυγχάνουν εφαρμογής ως προς τη φορολογία εισοδήματος οι διατάξεις του ν. 2238/1994 και ως προς τον ορισμό του εικονικού φορολογικού στοιχείου οι σχετικές διατάξεις του ν. 2523/1997.

Επειδή στο ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) ορίζονται πλην άλλων, τα εξής: Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται, πλην άλλων, τα εξής: «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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 (όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση), 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 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, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, περαιτέρω, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων, ήτοι, της λήψης πέντε φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς τις συναλλαγές, συνολικής αξίας 49.854,00 € και ενόψει των διαπιστώσεων αυτών και δεδομένου, ότι οι διαπιστωθείσες παραλείψεις δεν κατέστησαν ανέφικτο τον έλεγχο των βιβλίων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επαρκή, αναγνώρισε τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων της, προσθέτοντας σ' αυτά, την αξία των εικονικών στοιχείων ως λογιστική διαφορά, κατέφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.

2238/1994, και ως εκ τούτου, δε συντρέχει παράβαση των διατάξεων έκδοσης των προβαλλόμενων πράξεων και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της 19/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

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

1) Επί της υπ' αρ. /06-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ.7 του ν.4337/2015, χρήσης 2007

Ποσό προστίμου 49.852,00 * 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	19.940,80 €	19.940,80 €

2) Επί της υπ' αριθμ. /06-11-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	109.360,71	159.214,71	159.214,71
Φόρος που αναλογεί	27.340,18	39.803,68	39.803,68
Φόρος που προκαταβλήθηκε	25.449,48	25.449,48	25.449,48
Προκαταβολή φόρου	17.771,12	17.771,12	17.771,12
Χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή	19.661,82	32.125,32	32.125,32
Διαφορά φόρου		12.463,50	12.463,50
Μείον φόρος που καταβλήθηκε με το ν. 3888/2010		24.975,69	24.975,69
Καταλογιζόμενο ποσό		0,00	0,00

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.