



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.06.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1997

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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. Την από 15.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....', με Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά, της υπ' αριθμ. /31.12.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Την ως άνω πράξη προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της '.....', με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ./**31.12.2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 65.545,00 €, λόγω λήψης δέκα τεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 327.725,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης '....., με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 § 1, 9, 10, 11, 14 – 11 παρ. 1 – 18 παρ. 1, 3, 5, 9 – 19 2 παρ. 1 και 30 παρ. 3,4 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, το οποίο επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Το ως άνω πρόστιμο, καταλογίσθηκε κατόπιν της υπ' αρ./14.01.2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, συνεπεία του με αρ. πρωτ./05.01.2016 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛΛΟΠΟΝΗΣΟΥ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, με συνημμένη την υπ' αρ./31.12.2015 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. παραγραφή

2. οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και εκτελέστηκαν σύννομα, η δε επιχείρησή μας ενήργησε νομίμως και χωρίς καμία γνώση τυχόν εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι “η προσβαλλόμενη πράξη παρελήφθη μέσω συστημένης επιστολής από τα ΕΛΤΑ την 01.02.2019, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα αφού κοινοποιήθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του σχετικού προστίμου έχει παραγραφεί.”

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72 μεταβατικές διατάξεις

“§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

§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.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. 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, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2013, παραγράφεται την 31.12.2018.

Επειδή, η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε την 31.12.2018, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 εδάφιο β' του ν. 4174/2013, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξης.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική χρήση 2012 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ:

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. 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. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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.».

Επειδή, στο άρθρο 18 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, 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 δημόσιες εγγραφές ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

“9. 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, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε 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, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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, ν’ 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα:

Α) για τη διαχειριστική χρήση 2012, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, δέκα τέσσερα τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας 327.725,00 € πλέον φπα 75.376,75 €, από την επιχείρηση ‘..... ΚΟΡΙΝΘΟΣ –Α.Φ.Μ.’, τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Τα ανωτέρω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων και στο λογ. 50.00.00.856 (προμηθευτές) από 04.07.2012 – 07.08.2012 ως αγορασθέντα εμπορεύματα – είδη εξοπλισμού ξενοδοχείου.

Β) η προσφεύγουσα με την αρ. πρωτ./17.06.2010 απόφαση της Περιφέρειας Ιονίων Νήσων έχει υπαχθεί στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 3299/2004 για ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου με το κίνητρο της επιχορήγησης.

Γ) ο Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας σε ένορκη κατάθεση που έδωσε, αναφέρει, “ότι δεν γνωρίζει τη φερόμενη ως προμηθεύτρια των εμπορευμάτων που αγόρασε, δεν ήρθε ποτέ σε προσωπική ή τηλεφωνική επαφή με τον Η όλη συναλλαγή, παρά το μεγάλο της ύψος, πραγματοποιήθηκε μόνο με μία λίστα αγαθών που έδωσε σε μία φερόμενη ως εκπρόσωπο της

επιχείρησης της οποίας μάλιστα δεν γνώριζε το επώνυμό της. Η μεταφορά έγινε με αυτοκίνητο και έξοδα του προμηθευτή, η δε πληρωμή με επιταγές μέσω τραπεζής”.

Γ) οι επιταγές βρέθηκαν καταχωρημένες στο αναλυτικό καθολικό και στο λογαριασμό 50.00.00.856 (βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις) με ημερομηνία 04.09.2012 και εξοφλούν το σύνολο των τιμολογίων.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση, είχε κάνει έναρξη εργασιών την 26.01.2012, δηλώνοντας ως έδρα επί της οδού – Κόρινθος, είναι φορολογικώς υπαρκτή επιχείρηση.

Επειδή, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις, ήτοι:

- ❖ Δεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε εκκαθαριστική δήλωση φπα αλλά ούτε και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, για την υπό κρίση χρήση, ενώ αντίθετα έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις φπα για το α΄, β΄, γ΄, και δ΄ τρίμηνο του 2012.
- ❖ Από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι για τη χρήση 2012 έχει δηλωθεί ως πελάτης τριών (3) επιχειρήσεων και έλαβε τέσσερα (4) στοιχεία αξίας 22.639,70 € και ως προμηθευτής πέντε (5) επιχειρήσεων στις οποίες εξέδωσε είκοσι (20) στοιχεία αξίας 497.187,25 €.
- ❖ Οι περιοδικές δηλώσεις φπα για τη χρήση 2012 είναι ψευδείς και κατασκευασμένες καθότι φέρεται να έχει φορολογητέες εκροές αξίας 1.304.310,35 €, σε αντίθεση με την ανωτέρω διαπίστωση.
- ❖ Δύο από τους φερόμενους προμηθευτές (.....με Α.Φ.Μ.και με Α.Φ.Μ.) έχουν δραστηριότητα «συσκευασία και εμπορία αγροτικών προϊόντων» αντικείμενο διαφορετικό από αυτό των ειδών που φέρεται ότι προμήθευσε τη προσφεύγουσα.
- ❖ Μη επαρκής επαγγελματικός χώρος (37 τ.μ.) για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας, και για τα είδη που προμήθευσε.
- ❖ Μη δήλωση άλλων αποθηκευτικών χώρων και υποκαταστημάτων.
- ❖ Σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου, ουδέποτε διακινήθηκαν εμπορεύματα, ενώ ως τόπος αποστολής - φόρτωσης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται η έδρα του εκδότη.
- ❖ Ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων έχει εγκαταλείψει τον ενοικιαζόμενο χώρο από τον Ιανουάριο του 2012, κατά δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου, ενώ τα εκδοθέντα στοιχεία έχουν εκδοθεί μεταγενέστερα.
- ❖ Το φερόμενο ως μεταφορικό μέσο με στοιχεία σύμφωνα με το αρ. πρωτ.09.07.2015 έγγραφο της Δ/νσης Μεταφορών και Επικοινωνιών της Π.Ε. Φθιώτιδας, έχει αποχαρακτηρισθεί από 20.06.2001 και αντικαταστάθηκε με το υπ’ αρ., στη συνέχεια δε πήρε πινακίδες με αριθμό αποχαρακτηρίστηκε εκ νέου στις 14.10.2004 και σήμερα εμφανίζεται να ανήκει στην εταιρεία ‘.....με αριθμό κυκλοφορίας
- ❖ Οι φερόμενες επιταγές με τις οποίες έγινε η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, φέρουν ως πρώτο οπισθογράφο τον εκδότη των τιμολογίων και ως τελικό αποδέκτη αυτών τον
- ❖ Η με το αρ. πρωτ./15.04.2015 έγγραφό της, απέστειλε φωτοαντίγραφα των επιταγών και φωτοαντίγραφο της από 04.09.2012 βεβαίωσης της επιχείρησης ‘.....’, που βεβαιώνει ότι οεργάζεται στην ατομική επιχείρηση και τον εξουσιοδοτεί να εισπράξει τις επιταγές για λογαριασμό του. Απέστειλε επίσης φωτοαντίγραφο υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/86 του, εκπροσώπου της, προς την τράπεζα, που δηλώνει ότι ο προμηθευτήςδεν μπορεί να έλθει στη λόγω απόστασης

(διαμένει στη) και οι επιταγές να εξοφληθούν στον υπάλληλο και συνεργάτη του

- ❖ Ο εκδότης των τιμολογίων προμηθευτής της προσφεύγουσας και σε διαταγή του οποίου εκδόθηκαν οι επιταγές για την εξόφληση των εμπορευμάτων, στην με αρ. πρωτ./22.08.2012 καταγγελία του αναφέρει ότι, *“ποτέ δεν άσκησε την φερόμενη επιχείρηση στη συγκεκριμένη διεύθυνση ούτε μετείχε σε συναλλαγές ή αγορές ή πωλήσεις εμπορευμάτων από την εν λόγω δραστηριότητα καθώς και ότι δεν γνωρίζει κανένα από τα φερόμενα ως συναλλασσόμενα πρόσωπα που αναφέρονται στις επιταγές. Τον έλεγχο και την διεύθυνση την είχαν υποκρυπτόμενα πρόσωπα που εκμεταλλευόμενα την οικονομική του ανέχεια, με τη βία και απειλές για τη ζωή του ιδίου και του πατέρα του, ασκούσαν τη διεύθυνση της επιχείρησης, εμπορεύονταν τα φορολογικά στοιχεία και τα μπλοκ επιταγών που του χορηγήθηκαν από τα πιστωτικά ιδρύματα. Επίσης δεν έχει κάνει ποτέ και σε κανένα εξουσιοδότηση ή πληρεξούσιο και ποτέ δεν βρέθηκε στη για εμπορικές συναλλαγές.”*
- ❖ Τελικός αποδέκτης των επιταγών φέρεται ο κ., ο οποίος στην ανωμοτί κατάθεσή του και στην επίδειξη των φωτοαντιγράφων των επιταγών αναφέρει, ότι *“δεν γνωρίζει ούτε τι πωλήθηκε ούτε τι αγοράστηκε με τις επιταγές, ούτε είχε εμπορικές συναλλαγές μες τονκαι ως εκ τούτου δεν εισέπραξε τις επιταγές ούτε γνωρίζει τον εκδότη τους”.*

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ’ αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης των τιμολογίων δεν διέθετε τα μέσα και το προσωπικό για να εκτελέσει τις ανωτέρω πωλήσεις, αλλά ούτε και τις αντίστοιχες αγορές του, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, με την ενδικοφανή της προσφυγή, τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των τιμολογίων, των συγκεκριμένων συναλλαγών, και συγκεκριμένα, περί του ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθούν από τον συγκεκριμένο εκδότη.

Επειδή, η εκδότηρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση 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 επιχείρησής 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, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο ανωτέρω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, {μη έχοντες αγορές εμπορευμάτων, μη έχοντας ΦΔΧ κλπ}, και η προσφεύγουσα, ως λήπτης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, η οποία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ήτοι τον τρόπο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων καθώς και το πρόσωπο που εισέπραξε το αντίτιμο αυτών.

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) , στ) , ζ)”

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προ το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 Ν. 4337/2015, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./15.02.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθμ./**31.12.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 65.545,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.