



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2250

**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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 5/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου επί του, Τ.Κ., κατά της με αρ./19-6-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 12/7/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 5/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό**/19-6-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **29.131,68 €**, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δέκα τέσσερα (14) εικονικά, ως προς το πρόσωπο, φορολογικά στοιχεία, αξίας 145.658,40 €, χωρίς Φ.Π.Α., εξαιτίας της δραστηριότητας πώλησης παλαιών σιδήρων, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 14 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../9-5-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΣΙΔΗΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΛΛΩΝ (SCRAP)», για τη χρήση 2007, με αφορμή την από 19/4/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας με το με αρ .πρωτ./26-4-2018 διαβιβαστικό έγγραφο, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» εξέδωσε δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, αξίας 145.658,40 € άνευ ΦΠΑ λόγω απαλλαγής. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αρ./13-09-2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για προσκόμιση των τηρούμενων φορολογικών αρχείων, δηλώσεων και φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «..... - Α.Φ.Μ.», χρήσης 2007 και κάθε αποδεικτικό στοιχείο των συναλλαγών αυτών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα αιτηθέντα, τα οποία αφού εκτίμησε ο έλεγχος σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....- Α.Φ.Μ.» είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι υπαρκτές, διενεργήθηκαν όμως όχι από το συγκεκριμένο πρόσωπο που εξέδωσε τα φορολογικά παραστατικά, που βάσει της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές αυτές και στη συνέχεια εξέδωσε την προσαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους προσφυγής :

1. Αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας.
2. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου, διότι δεν έγινε ουσιαστικός έλεγχος περί της εικονικότητας, αλλά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας στηρίχθηκε σε έκθεση άλλης φορολογικής αρχής.
3. Αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015.
4. Άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης – πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών - επίκληση της καλής πίστης του.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΚΔΔ)) ορίζεται :

«Άρθρο 16. 1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη Αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.

Άρθρο 17. 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρης κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρει όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή, εκδούσα αρχή, πρόσωπο και ημερομηνία καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣΤΕ

2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι ακυρωτέα ως περιέχουσα πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτής ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνεται από την από 19/6/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στο Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται :

«Άρθρο 23

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης [...]

Άρθρο 65

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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου

Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 116/2013, 4619/2014 1126/2010) 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).

Επειδή στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 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 εν προκειμένω, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, κατά τη σύνταξη της επίμαχης και με ημερομηνία θεώρησης 19/6/2019 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ., ορθώς στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις και στα πορίσματα της από 19/4/2018 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας που αφορά στη εκδότρια των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων «..... – ΑΦΜ» και στην οποία ρητά παραπέμπει. Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....- Α.Φ.Μ.» είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, όσο και τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη ουσιαστικού ελέγχου περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015.

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν.2523/97 ορίζεται ότι : «β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η

καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ.3 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται: «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) ... γ) ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. δ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο 50% του διπλάσιου της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3δ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η εικονικότητα της συναλλαγής ως προς το πρόσωπο του εκδότη αποτελεί τυπική παράβαση, για την οποία η Διοίκηση δεσμεύεται ως προς την επιβολή του προστίμου, διότι σύμφωνα με 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. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε

διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, όλως επικουρικός δέον να τονιστεί ότι σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομικό καθεστώς.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πραγματοποίησης των επίδικων συναλλαγών και της επίκλησης της καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, 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 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, 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 σύμφωνα με την από 19/4/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.» φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι η ελεγχόμενη Σίσκου Θεοδώρα, Α.Φ.Μ.:....., δεν είχε τα μεταφορικά μέσα για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και αυτά που ανέγραφε στα εκδοθέντα παραστατικά της δεν καθιστούσαν δυνατές τις μεταφορές της, οι δηλούμενες από αυτήν αγορές δεν δηλώθηκαν από τον βασικό φερόμενο ως προμηθευτή της, το γεγονός ότι δεν ανταποκρίθηκε από το 2011 σε καμία πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και παροχής πληροφοριών της Φορολογικής Διοίκησης, το γεγονός ότι από τους διασταυρωτικούς ελέγχους δεν δόθηκε κανένα στοιχείο στην διάθεσή της φορολογικής αρχής που να δείχνει κάποια πραγματική συναλλαγή, το γεγονός ότι τα βιβλία της παραμένουν ανενημέρωτα από τις 24/08/2007, το γεγονός ότι κανένας πελάτης της δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις-αιτήματα παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Βέροιας σχετικά με τις επίμαχες συναλλαγές.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότης επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να δύναται να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 19/4/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Την ταύτιση των κιλών και του αριθμού κυκλοφορίας των οχημάτων μεταφοράς που αναγράφονται στα φορολογικά παραστατικά με αυτά των ζυγολογίων.
- Το γεγονός ότι από το ηλεκτρονικό Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων, προκύπτει ότι τα οχήματα που χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά των αναγραφόμενων ποσοτήτων, ήτοι το με αριθμό κυκλοφορίας και, είναι ικανά να πραγματοποιήσουν τις μεταφορές αυτές.
- Το γεγονός ότι όπως προκύπτει από τις συναλλαγές και τις συνημμένες αποδείξεις είσπραξης, καμία από αυτές δεν ξεπερνούσε το όριο των 15.000,00 €, οπότε και θα υφίστατο υποχρέωση για πληρωμή με τραπεζικό μέσο.
- Το γεγονός ότι για τη χρήση 2007, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, τόσο του προσφεύγοντα, όσο και των τρίτων, οι χονδρικές πωλήσεις του προσφεύγοντα ανέρχονταν σε 1.373.547,11 €, ενώ οι δηλωθείσες χονδρικές αγορές του είναι 676.199,18 € (οι δηλώσεις τρίτων για τις αγορές ανέρχονται σε 526.430,45 €). Ο εν λόγω τζίρος που αφορά τις δραστηριότητες που διενεργούνταν τη διαχειριστική χρήση 2007, ήτοι: Α) Χονδρικό Εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap) Β) Λιανικό εμπόριο άλλων μεταχειρισμένων ειδών σε καταστήματα, καθώς και το προσωπικό που απασχολούσε ο προσφεύγων δικαιολογεί αυτό το ύψος των αγορών και μάλιστα η εκδότρια, Α.Φ.Μ.:, αποτελεί μία εκ των δύο βασικών προμηθευτών (προμηθεύτρια scrap) με δηλωθείσα από τον ελεγχόμενο αξία 145.658,40 € (η δήλωσε αξία 91.121,40€).
- Από το αρχείο ELENXIS και TAXIS της Υπηρεσίας, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει απασχολήσει στο παρελθόν με υποθέσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά είναι υπαρκτές, διενεργήθηκαν όμως όχι από το συγκεκριμένο πρόσωπο που τα εξέδωσε, ήτοι την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.», που βάσει της προαναφερθείσας έκθεσης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές αυτές.

Επειδή στην ΠΟΛ 1071/2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό.» ορίζεται ότι : «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έκρινε ότι ο προσφεύγων ενήργησε καλοπίστως στις επίδικες συναλλαγές και περιορίστηκε μόνο στην επιβολή του προστίμου

για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πράξη που επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, χωρίς να προβεί στη διενέργεια ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ1071/2015.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 όπου ορίζεται ότι «Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

Επειδή η ανωτέρω διάταξη αφορά στην ποινική διαδικασία και δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 «Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται σύμφωνα με τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο».

Επειδή η έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι πράξη διοικητική, διεπόμενη από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου και δε συνιστά σε καμία περίπτωση ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά τον προσφεύγοντα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

Επειδή η διάγνωση του σκοπού της αποκρύψεως φορολογητέας ύλης απαιτείται ως προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση όχι της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής εικονικού τιμολογίου, αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής (ΣτΕ 61/2007).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 5/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2007

Η με αριθμό/**19-6-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Ποσό καταλογισμού : $145.658,40 \times 20\% = 29.131,68 \text{ €}$

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.