



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-10-2019

Αριθμός Απόφασης: 2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - **Α.Φ.Μ.**, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στη, επί της οδού, κατά της με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **16.264,00 ΕΥΡΩ (40.660,00 Χ 40%)**, διότι διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, αξίας άνω των 880,00 ΕΥΡΩ, έκδοσης της επιχείρησης - **Α.Φ.Μ.**, καθαρής αξίας **40.660,00 ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. 9.352,80 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 & 30 παρ. 4γ' του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1,2,4,10 περ. β', 6 παρ. 1, 9 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** (**Αρ. Πρωτ.** **Δ.Ο.Υ.**) με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του, με ελεγχόμενη την επιχείρηση, **Α.Φ.Μ.**, σύμφωνα με την οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε προς την επιχείρηση της προσφεύγουσας, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 40.660,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.351,80 €, ήτοι συνολικής αξίας 50.011,80 € (Τ.Δ.Α.), για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου και εν όψει των διατάξεων του Ν.4446/2016 (άρ. 57 – 61 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών) κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη, η με αριθ. πρωτ. ειδική πρόσκληση προκειμένου να υποβάλει δηλώσεις για τις φορολογίες για τις οποίες εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στη **Δ.Ο.Υ.** τροποποιητικές δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/2016. Η προσφεύγουσα όμως δεν τήρησε τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου ως προς την καταβολή ή την ρύθμιση του φόρου εντός τριάντα (30) ημερών, όπως διαπιστώθηκε και με την από σχετική Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Εφαρμογής των διατάξεων της ΠΟΛ.1110/20-07-2017 / Ρύθμιση

ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης), και ως εκ τούτου εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων των άρθρων 57 – 61 του Ν.4446/2016 και η **Δ.Ο.Υ.** εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1110/20-07-2017 προέβη στην έκδοση, μεταξύ των άλλων, της προσβαλλόμενης με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, για τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει γίνει λάθος υπολογισμός του αναλογούντος Φ.Π.Α. και του υπολογισθέντος προστίμου, καθώς η αξία του αναλογούντος Φ.Π.Α., στο υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι 9.351,80 ΕΥΡΩ και όχι 9.352,80 ΕΥΡΩ, όπως αναφέρεται στο σώμα της πράξης.
2. Η συναλλαγή που αναφέρεται στο υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι πραγματική και στην έκθεση ελέγχου δεν παρατίθεται κανένα συγκεκριμένο αποδεικτικό στοιχείο για το χαρακτηρισμό της συναλλαγής ως εικονικής και συνεπώς υπάρχει αόριστη αναφορά.
3. Το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο δε συμπεριλήφθηκε στις εισροές της σχετικής περιοδικής και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. και στη σχετική δήλωση εισοδήματος αναμορφώθηκε ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη, με συνέπεια να έχει εκλείψει κάθε νόμιμο έρεισμα για την επιβολή του συγκεκριμένου προστίμου αφού δεν υφίσταται καμία φορολογική παράβαση (ΣτΕ 287/2018).
4. Από το φορολογικό έλεγχο δε διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με συνέπεια να αποδέχεται ο έλεγχος ότι δεν υπήρχε απώλεια φορολογικών εσόδων.
5. Το πρόστιμο που επιβάλλεται με βάση το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 αποτελεί παρακολούθημα των επιβαλλόμενων φορολογικών προστίμων και προσαυξήσεων που προκύπτουν από τη λήψη και χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων με στόχο τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου, ενώ στην εν λόγω περίπτωση δεν έλαβε χώρα φορολογική χρήση εικονικών στοιχείων (ΣτΕ 329/2018).
6. Έχει παρέλθει η πενταετία από την ημερομηνία που έλαβε χώρα η συγκεκριμένη οικονομική συναλλαγή (Διαχειριστική Περίοδος 2011) και η εκδοθείσα οριστική πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε τις με συνέπεια να έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και των προστίμων αυτών παρακολουθηματικού χαρακτήρα.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, ο πρώτος ισχυρισμός είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η αξία του Φ.Π.Α. του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επηρεάζει το ύψος του προστίμου που επιβάλλεται με τη με αριθμό Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, που προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Σχετικά με το δεύτερο και τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 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 προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της

απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της **Δ.Ο.Υ.** υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. του, η οποία συντάχθηκε για τον εκδότη του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου, έκρινε ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, καθώς, η εκδότηρια ατομική επιχείρηση του, είναι επιχείρηση επαγγελματικά ανύπαρκτη από ενάρξεως της και δημιουργήθηκε αποκλειστικά και μόνο για να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ενδεικτικά αναφέρουμε τα παρακάτω:

- Το γραφείο – κατάστημα που εμφανίζει ως έδρα στην οδό, το ενοικίασε απλά και μόνο για να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών και να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία. Σύμφωνα με τη μαρτυρία του εκμισθωτή ο – **Α.Φ.Μ.** ενοικίασε το συγκεκριμένο κατάστημα 33 τ.μ. στις καταβάλλοντας μόνο ένα ενοίκιο και στη συνέχεια εξαφανίστηκε, δεν συνέδεσε ποτέ ρεύμα, νερό και τηλέφωνο, αλλά απλά τοποθέτησε ένα γραφείο και καρέκλες.
- Με την έναρξη εργασιών δήλωσε ότι ασκεί τη δραστηριότητα «χονδρικό εμπόριο κρεάτων – γενικό εμπόριο», αλλά το συγκεκριμένο κατάστημα δεν μπορούσε να εξυπηρετήσει την άσκηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων αφού πέραν της επιφανείας του, αυτό βρίσκεται στο κέντρο

της και μάλιστα σε πεζόδρομο, όπου απαγορεύεται η κυκλοφορία μεγάλων φορτηγών. Επίσης, ο – **Α.Φ.Μ.** δεν είχε δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την έναρξη υποκαταστήματος αλλά ούτε τη λειτουργία αποθηκευτικού χώρου.

- Ο – **Α.Φ.Μ.** είναι εξαφανισμένος και δεν βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει στο TAXIS ως επαγγελματική έδρα. Από αλληλογραφία δε του με τις αρμόδιες Αστυνομικές Αρχές προέκυψε ότι είναι άγνωστης κατοικίας και διαμονής.
- Μόνο το 2008 εξέδωσε τιμολόγια αξίας 4.846.783,05 ΕΥΡΩ χωρίς να διαθέτει καμία υλικοτεχνική υποδομή, καθώς και το απαραίτητο προσωπικό για την επίτευξη των ανωτέρω πωλήσεων.
- Ο – **Α.Φ.Μ.** από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι συμμετείχε σε ένα ευρύτερο κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων, με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων επ' αμοιβή.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη 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 ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δε διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ώστε να μπορεί να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή πώλησης και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει ούτε την επίμαχη συναλλαγή και το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό.

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικού τιμολογίου προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η

παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/13 (ΚΦΔ) 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». Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές της επίμαχης συναλλαγής ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα υποβάλλοντας την υπ. αριθ. τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/10-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 61 του Ν.4446/2016 μείωσε την αξία των εισροών κατά 40.660,00 ΕΥΡΩ και το Φ.Π.Α. εισροών κατά 9.351,80 ΕΥΡΩ, όση δηλαδή είναι η καθαρή αξία και ο αναλογούν Φ.Π.Α. του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, ουσιαστικά αποδέχθηκε ότι το εν λόγω φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος όχι μόνο έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. του, η οποία συντάχθηκε για τον εκδότη του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου, με τα οποία διαπιστώνεται και αποδεικνύεται ότι αφενός η εκδότρια ατομική επιχείρηση του, είναι επιχείρηση επαγγελματικά ανύπαρκτη από ενάρξεως της και δημιουργήθηκε αποκλειστικά και μόνο για να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία και αφετέρου ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, αλλά επιπρόσθετα από έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, του οποίου η αναλογούσα αξία Φ.Π.Α. περιλήφθηκε στην υπ. αριθ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/10-31/12/2011 της προσφεύγουσας και η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τον εκδότη του εικονικού φορολογικού στοιχείου στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί εικονικότητας του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και συνεπώς ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, εξαιτίας της έκπτωσης από τις ευνοϊκές διατάξεις του Ν.4446/2016, λόγω της μη καταβολής των ποσών που βεβαιώθηκαν με τις υποβληθείσες δηλώσεις.

Σχετικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν.

4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις, όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν.4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ.1110/2017 διευκρινίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που με τις υποβληθείσες, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 και 58 του ν. 4446/2016 δηλώσεις, δεν διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου, λόγω αποκατάστασης των σχετικών φορολογικών παραβάσεων, η μη καταβολή ή η απώλεια της ρύθμισης δεν επηρεάζει τον προσδιορισθέντα βάσει των ως άνω δηλώσεων φόρο και δεν συνεπάγεται τον εκ νέου προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων με εξωλογιστικό τρόπο».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 της ενότητας «Β. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», της ΠΟΛ.1115/2017 διευκρινίζεται ότι: «2. Στις περιπτώσεις που η φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο με αντικειμενικό/εξωλογιστικό τρόπο, λόγω διαπίστωσης πράξεων ή παραλείψεων ή παραβάσεων, από τις οποίες προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών ή

εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, λήψη ανακριβών ή εικονικών ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοιων στοιχείων κλπ), εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν. 4446/2016 αποκαθίστανται πλήρως οι φορολογικές παραβάσεις μέσω της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε και μόνο δεν διενεργείται αντικειμενικός/εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1006/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 της ενότητας «Β. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», της ΠΟΛ.1115/2017 διευκρινίζεται ότι: «3. Στις περιπτώσεις που η φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο με αντικειμενικό/εξωλογιστικό τρόπο λόγω διαπίστωσης πράξεων ή παραλείψεων ή παραβάσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (μη τήρηση, μη διαφύλαξη, μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων κατόπιν προσκλήσεων του ελέγχου) σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 30 και άρθρο 32 ν. 2238/1994 για χρήσεις που έληγαν μέχρι την 31-12-2013), ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλλει δηλώσεις του ν. 4446/2016, εφόσον το επιθυμεί, δηλώνοντας την βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού φορολογητέα ύλη.

Στις εν λόγω περιπτώσεις, τα πρόστιμα που επισύρουν οι ως άνω παραβάσεις (μη διαφύλαξη, μη τήρηση ή μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων κλπ) επιβάλλονται ακόμα και μετά την υποβολή των σχετικών δηλώσεων, διότι η δήλωση της ως άνω αναφερομένης προσδιορισθείσας από τον φορολογικό έλεγχο, φορολογητέας ύλης δεν αποκαθιστά τις διαπιστωθείσες παραβάσεις».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε την αποδοχή και λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Δ.Α.) για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, από την προσφεύγουσα, άνω των 880,00 ΕΥΡΩ, με καθαρή αξία 40.660,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης – **Α.Φ.Μ.**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30 παρ. 4γ του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997, που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6 παρ.1, 9 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ. 1,2 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη δεν εκδόθηκε με τη διαπίστωση της παράβασης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς η προσφεύγουσα προχώρησε στην οικιοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κάνοντας χρήση των ευνοϊκών ρυθμίσεων των άρθρων 57-60 του Ν.4446/2016 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1 του Ν.4446/2016, η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να εκδώσει πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου και ομοίως

δεν μπορούσε να προβεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Με τη διαπίστωση όμως της μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ως προς την καταβολή ή τη ρύθμιση του φόρου εντός 30 ημερών και της έκπτωσης των ευνοϊκών ρυθμίσεων των άρθρων 57-60 του Ν.4446/2016, η φορολογική αρχή ορθώς προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν.4446/2016, ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν.4174/2013.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν.4446/2016, σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού που καταλογίζεται στον υπόχρεο συνέπεια της ένταξης του στις ευνοϊκές διατάξεις των 57-60 του Ν.4446/2016 εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου ή απώλειας της ρύθμισης καταβολής του ποσού αυτού, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις ανωτέρω διατάξεις. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν.4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε ρυθμίσει το ποσό που της είχε καταλογιστεί με την υπ. αριθ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/10 – 31/12/2011, η οποία υποβλήθηκε δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, με την υπ. αριθ. ρύθμιση 24 δόσεων, την οποία απώλεσε το 2018, καθώς κατέβαλε εμπρόθεσμα μόνο την πρώτη δόση, ως εκ τούτου η Φορολογική Αρχή είχε το δικαίωμα να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (το 2019) δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση με αρ. Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	Απόφασης
Πρόστιμο ($40.660,00 \times 40,00\% = 16.264,00$)	16.264,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.264,00

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

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.