



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1026

**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 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . . . με την επωνυμία «», ΑΦΜ, που εδρεύει στους Νομού ... Τ.Κ..... και εκπροσωπείται νόμιμα από το . . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου, κατά του με αρ. .../6-12-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, της με αρ. .../6-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 και της με αρ./6-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου

1/1 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 9/1/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . . με την επωνυμία « ...», 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 το με αριθμό **.../6-12-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού πρόστιμο ύψους **4.400,00 €**, διότι έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 44.000 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..._ΑΦΜ ...», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7 και 12 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ε' του ν. 4337/2015.
2. Με τη με αριθμό με αρ. **.../6-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό **4.180,00 €**.
3. Με τη με αριθμό **.../6-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού συνολικός φόρος αξίας **14.694,00 €**.

Δυνάμει της με αρ. **.../0/.../8-2-2018** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό για τη χρήση 2007. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **.../6-4-2017** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και η συνημμένη σε αυτό από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας η επιχείρηση «. .._ΑΦΜ ...» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό. Ειδικότερα, η επιχείρηση «..._ΑΦΜ ...» εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα το με αρ. **..../5-11-2007** Τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 44.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 8.360,00 €, για την αγορά ενός γερανού ξυλείας με αρπαγή, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο της

Δ.Ο.Υ. Έδεσσας εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής και καταλόγισε στον προσφεύγοντα τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1) Η από 06.12.2018 Έκθεση Ελέγχου της φορολογικής αρχής πάσχει από σοβαρή έλλειψη αιτιολογίας και είναι άκρως συκοφαντική για το πρόσωπο του Συνεταιρισμού και το πρόσωπο του νομίμου εκπροσώπου διότι :

- Σε κανένα σημείο της από 06.12.2018 Έκθεσης Ελέγχου δεν αναφέρεται για ποιο λόγο η συναλλαγή με την εταιρία ... είναι ανύπαρκτη ως εικονική. Απλώς αναφέρεται γενικά και αόριστα ότι το Τιμολόγιο Πώλησης που εξέδωσε η εταιρία αυτή προς τον Συνεταιρισμό αφορά σε ανύπαρκτη συναλλαγή, καθότι η εταιρία αυτή εξέδιδε κατ' επάγγελμα και κατά συνήθεια εικονικά τιμολόγια που αφορούσαν σε ανύπαρκτες συναλλαγές. Για τον Συνεταιρισμό δεν αναφέρεται το παραμικρό επιβαρυντικό στοιχείο. Συνεπώς, η από 06.12.2018 Έκθεση πάσχει παντελώς και αθεράπευτα από έλλειψη αιτιολογίας.
- Το αν η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε άλλες φορολογικές παρανομίες, από μόνο του δεν αρκεί για να τεκμηριώσει και παρανομία του Συνεταιρισμού.
- Επίσης, την 06.09.2018 η Δ.Ο.Υ. κατέσχεσε όλα τα έγγραφα που αποδεικνύουν την εξόφληση μέσω Τραπεζής του επίμαχου Τιμολογίου και συνεπώς, τίθεται πάλι το εύλογο ερώτημα πώς η Δ.Ο.Υ. συνάγει ανύπαρκτη την όλη συναλλαγή, όταν αυτή έλαβε χώρα διατραπεζικά.
- Συνακόλουθα, η αιτιολογία της από 06.12.2018 Εκθέσεως πάσχει πολλαπλώς και δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί από αυτήν ότι η υπό κρίση συναλλαγή είναι ανύπαρκτη είτε ολικά είτε μερικά. Άλλωστε, είναι αδιανόητο να υπάρχουν μία σειρά από έγγραφα, δημόσια και ιδιωτικά, όλα βέβαιης χρονολογίας και να γίνεται λόγος για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή.

2) Ο Συνεταιρισμός τελούσε σε καλή πίστη αγνοώντας το εάν η εκδότρια επιχείρηση κατά σύνηθες επάγγελμα εξέδιδε εικονικά τιμολόγια για ανύπαρκτες συναλλαγές.

3) Παραγραφή του δικαιώματος καταλογισμού προστίμου Φ.Π.Α. και Φ.Π.Α..

Ως προς την εικονικότητα των στοιχείων και την επίκληση περί καλής πίστης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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, 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, 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 (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «...._ΑΦΜ ...», έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- Τα φορολογικά στοιχεία της «...», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα καθώς:
 - ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,

- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η «...» δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ** (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια 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 παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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 εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας 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 ο προσφεύγων συνεταιρισμός προκειμένου να αποδείξει ότι τελούσε καλή τη πίστει προσκομίζει έγγραφα εξόφλησης του επίδικου τιμολογίου μέσω της Τράπεζας BANK, χωρίς όμως να προσκομίζει ανάλυση των τραπεζικών λογαριασμών του, αφού από τον έλεγχο των λογαριασμών της εκδότριας εταιρίας διαπιστώθηκε ότι στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 6/12/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Για τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004), η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), αναφέρεται : «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. αρ. .../0/.../8-2-2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. .../6-4-2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τη συνημμένη σε αυτό από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας η επιχείρηση «..._ΑΦΜ ...» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε εμπρόθεσμα τη με αρ. .../4-3-2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή, ούτε διενεργήθηκε περαίωση της εν λόγω χρήσης. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης 2007 έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αρ. .../6-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 και της με αρ. .../6-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας **γίνεται δεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με την επωνυμία « ...», ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** α) της με αριθμό .../6-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και β) της με αριθμό .../6-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λόγω παραγραφής.

2) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** του με αρ. .../6-12-2018 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Ο με αρ. .../6-12-2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Ποσό καταλογισμού 44.000,00 X 10% = 4.400,00 €

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.