



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1367

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του

ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 02/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Την υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 3.812,28€, λόγω λήψης τεσσάρων (-4-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.530,70€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 9.530,70€ x 40%.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 02/11/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 11/03/2020 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ (διαβιβασθείσα με το υπ' αριθ. πρωτ./30.04.2020) για την εκδότηρια των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων (Α.Φ.Μ.:).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου.
2. Υπαρκτές συναλλαγές (παρέλαβε τα εμπορεύματα που μεταπωλήθηκαν σε έτερους εμπόρους και εγχώρια χυτήρια/χαλυβουργεία, κατέβαλε το τίμημα) – Καλή της πίστη. Μη επίκληση από τον έλεγχο στοιχείου ή ένδειξης που να τις αναιρούν.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*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...».*

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος...».*

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε

είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, με την παρ. 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του ν.3888/2010, αποδεχόμενος στις 29/11/2010, το υπ' αριθ./27.10.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010), εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 11/03/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ./30.04.2020 έγγραφο και περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της στις 08/05/2020 (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/08.05.2020), όπου διαπιστώνεται ότι η ατομική επιχείρηση της, με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή πορτών, παραθύρων και πλαισίων και Α.Φ.Μ., εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, μεταξύ άλλων επιχειρήσεων και στον προσφεύγοντα, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στη χρήση 2009. Το εν λόγω στοιχείο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, κατόπιν αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωσης με τον ν.3888/2010), πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και στο τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής (2020) κατέστη ενδεκαετής, δη έως τις 31/12/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Επειδή, καθόσον για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε στις 02/11/2020 και επιδόθηκε στις 09/11/2020, ζήτημα παραγραφής δεν τίθεται.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε*

έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης 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, να 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

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 απ' τη 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, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣΤΕ 2695/1993).

Επειδή, ο προσφεύγων, ασκών ατομική επιχείρηση με έδρα στην αγροτική περιοχή της Ν. Θεσσαλονίκης και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων, έλαβε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία από την (Α.Φ.Μ.:):

α/α	Παραστατικό	Προμηθευτής	Περιγραφή συναλλαγής	Ποσότητα (Κιλά)	Τιμή μονάδος	Συνολική Καθαρή Αξία
1	Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο 47/23.02.2009	 (ΑΦΜ)	Σκραπ Χαλκού	2.950,00	1,80	5.310,00
2	Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο 48/25.02.2009	 (ΑΦΜ)	Σκραπ Σιδήρου	12.510,00	0,11	1.376,10
3	Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο 49/27.02.2009	 (ΑΦΜ)	Σκραπ Σιδήρου	12.840,00	0,11	1.412,40

4	Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο 50/02.03.2009	 (ΑΦΜ)	Σκραπ Σιδήρου	13.020,00	0,11	1.432,20
Χρήση 2009				41.320,00		9.530,70

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστاً στην από 02/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ερειδόμενη στην από 11/03/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση της, ΑΦΜ (που διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. αρ. πρωτ./30.04.2020 έγγραφό της). Ενδεικτικά, για την ατομική επιχείρηση της με Α.Φ.Μ..... και με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή κουφωμάτων από μέταλλο, αναφέρονται τα εξής:

- Ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για την παροχή πληροφοριών και στοιχείων.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 και 2010, καθώς και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31.12.2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009, ως όφειλε.
- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να διενεργήσει τον τεράστιο όγκο συναλλαγών που δήλωνε (στις οικείες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών δήλωνε πωλήσεις 1.396.215,46€ για το 2008 και 99.177,99€ για το 2009).
- Παρουσιάζονται εξαιρετικά μεγάλες αποκλίσεις στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (αρ. 20 του ΚΒΣ) σε σχέση με αυτές που υπεβλήθησαν από τους αντισυμβαλλόμενους. Η παρουσιάζει μικρότερες πωλήσεις απ' ότι δηλώνουν οι αντίστοιχοι λήπτες των δικών της φορολογικών στοιχείων, συγκεκριμένα για το 2008 δήλωσε πωλήσεις 1.396.215,46€, ενώ οι πελάτες της δήλωσαν αγορές 3.553.641,33€, και για το 2009 δήλωσε πωλήσεις 99.177,99€, ενώ οι πελάτες της δήλωσαν αγορές 823.742,49€.
- Από τις δηλώσεις των προμηθευτών της δεν φαίνεται να είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φέρεται να έχει διενεργήσει, διότι δεν είχε προβεί στις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων (δηλαδή, για το 2008 εμφανίζεται

να έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 142.907,62€ ενώ φέρεται να πουλά εμπορεύματα αξίας 3.553.641,33€, ενώ για το 2009 εμφανίζεται να έχει αγοράσει εμπορεύματα αξίας 11.677,33€ και να πουλά εμπορεύματα 822.742,49€).

- Έχει θεωρήσει συνολικά 700 σελίδες φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια – δελτία αποστολής) από την έναρξη των εργασιών της το 2006 μέχρι τις 03/03/2009, οπότε πραγματοποιήθηκε η τελευταία θεώρηση φορολογικών στοιχείων της. Εντούτοις, σύμφωνα με τις δηλώσεις τρίτων εξέδωσε συνολικά 1.211 φορολογικά στοιχεία αξίας κατά τη διάρκεια των ετών 2006 έως 2013.
- Έχουν ήδη καταλογιστεί σε βάρος της παραβάσεις έκδοσης εικονικών ή εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων από προηγούμενους ελέγχους στις χρήσεις 2008, 2012 και 2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσκόμιση τιμολογίων πώλησης σε τρίτους των εμπορευμάτων που φέρεται να αγόρασε από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν δύναται να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, καθόσον ούτε είναι εφικτή η οποιαδήποτε ποσοτική επαλήθευση δίχως την αντιπαραβολή του συνόλου των στοιχείων ούτε αναγράφεται κάποια συγκεκριμένη περιγραφή με διάκριση του είδους της συναλλαγής, προκειμένου να είναι εφικτή η ταυτοποίηση των ειδών.

Επειδή, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών. Εξάλλου, δεν νοείται καλή πίστη, την οποία επικαλείται, σε περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθώς αυτή εξετάζεται μόνο στην περίπτωση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων (σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./02.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής
του με ΑΦΜ:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση
την παρούσα απόφαση:**

Η υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3

ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009

Πρόστιμο	3.812,28€
----------	-----------

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.