



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.03.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 349

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την κατασκευή δομικών μεταλλικών προϊόντων πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015 ποσού 10.000,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 25.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 παρ. 3β του ν. 4337/2015 ποσού 10.000,00 €, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, καθαρής αξίας 25.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 5.750,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1) Οι συναλλαγές με τον αφορούν αγορές υλικών και α΄ υλών. Οι τιμές ήταν δελεαστικές και ο τρόπος πληρωμής τους συμφέρων, καθώς το τίμημα αποπληρωνόταν σταδιακά από το ταμείο της επιχείρησης, από τις μελλοντικές εργασίες κατά βάση. Η μεταφορά των υλικών γινόταν με ίδια μεταφορικά μέσα όπου χρειαζόταν. Η επικοινωνία ήταν τηλεφωνική και μόνο με τον Τα περισσότερα τιμολόγια καταβλήθηκαν τοις μετρητοίς. Υπήρχαν και πληρωμές με αξιόγραφα. Οι συναλλαγές είναι νόμιμες και υπήρχε κέρδος.

2) Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ως αντισυνταγματικής και ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης.

3) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου.

4) Επικουρικώς να εφαρμοστεί το άρθρο 55 παρ. 3 περ. δδ του ν. 4174/2013.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. με τον ν. 4337/2015 (από 17/10/2015), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016 παρασχέθηκαν σχετικές οδηγίες και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με

τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. ... Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. ...

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

ι. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου**. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής). ...». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ν. 4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ...».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία

αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 και φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 κατέστη δεκαετής (ήτοι έως 31.12.2024 και έως 31.12.2025 αντίστοιχα) βάσει των διατάξεων περί φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 66 παρ 27α του Ν. 4646/2019. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 δεν είχε παραγραφεί κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων την

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα 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. 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. ...»

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015, οριζόταν ότι: «... 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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 10 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. (υποπαράγραφος Ε.1. της παρ. Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012) ορίζεται ότι: «8. 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και ο προσδιορισμός των προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ και συγκεκριμένα:

➤ Ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, με ΑΦΜ είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμησή της, της φύσης και του κύκλου εργασιών του. Ειδικότερα:

- Προέβη σε έναρξη εργασιών το 2008 με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών, δευτερεύουσα τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες ηλεκτροπαραγωγής και έδρα στο Νομού Κοζάνης. Ως επαγγελματική εγκατάσταση δήλωσε μια αποθήκη 70 τ.μ., δωρεάν παραχώρηση από τον πατέρα του Την ίδια χρονιά δήλωσε επέκταση δραστηριότητας: τις εργασίες εκσκαφών και το χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα οικονομικά έτη 2010-2014 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2008-2013 (περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υπέβαλε μόνο έως το α΄ τρίμηνο της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010). Δεν υπέβαλε για τα έτη 2009-2017 συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.
- Στη χρήση 2013 η συνολική καθαρή αξία των αγορών του ανερχόταν σε 1.308,92€, και των πωλήσεων σε 2.210.613,44€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων.
- Στη χρήση 2014 δεν πραγματοποιήσε καμία αγορά, ενώ η συνολική καθαρή αξία των πωλήσεων ανερχόταν σε 160.290,00€, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών των συναλλασσόμενων με αυτόν επιχειρήσεων.
- Από τις καταστάσεις ασφαλισμένων που απέστειλε ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης – Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών Κοζάνης στην ανωτέρω ελεγκτική αρχή, κατόπιν σχετικού αιτήματός της, προκύπτει ότι απογράφηκε στις και απασχόλησε προσωπικό από τον 5^ο έως τον 10^ο μήνα του έτους 2009.

- Δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό και μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε το κατάλληλο προσωπικό για την εκτέλεση των έργων, όπως περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

➤ Η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα έτη 2013 και 2014 από τον, Α.Φ.Μ. τα παρακάτω εικονικά ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΣΧΕΘΕΙΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		Εργασίες εκσκαφής και διαμόρφωσης χώρου	25.000,00 €	5.750,00 €	30.750,00 €
2		Εργασίες εκσκαφής και διαμόρφωσης χώρου	25.000,00 €	5.750,00 €	30.750,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ	50.000,00 €	11.500,00 €	61.500,00€

Για το τιμολόγιο δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό, ενώ δεν προκύπτει η περιοχή που εκτελέστηκαν οι συγκεκριμένες εργασίες καθώς και η διάρκεια αυτών. Όσον αφορά την εξόφληση του συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου ο προσφεύγων προσκόμισε πλαστό γραμμάτιο είσπραξης – καταθετήριο με ημερομηνία Συγκεκριμένα, η εν λόγω συναλλαγή που φέρεται να διενεργήθηκε στην, δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ καθώς σύμφωνα με απαντητικό έγγραφο της Τράπεζας (η οποία έχει απορροφήσει από την) ο συγκεκριμένος λογαριασμός της τράπεζας έχει πάψει να υφίσταται από τις και έχει μεταπέσει στον λογαριασμό της Τράπεζας, στον οποίο δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία κίνηση με ημερομηνία

Για το τιμολόγιο προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το από ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο ωστόσο δεν είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΓΡΕΒΕΝΩΝ προς θεώρηση, συνεπώς συντάχθηκε με σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια στη συναλλαγή του εν λόγω έτους, είναι ανίσχυρο και δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990. Περαιτέρω ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε σχετικά με την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών, την περιοχή όπου εκτελέστηκαν οι συγκεκριμένες εργασίες και τη διάρκεια αυτών. Όσον αφορά την εξόφληση του συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου, ο προσφεύγων προσκόμισε πλαστό γραμμάτιο είσπραξης – καταθετήριο με ημερομηνία Συγκεκριμένα, η εν λόγω συναλλαγή που φέρεται να διενεργήθηκε στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τράπεζας με δικαιούχο τον, σύμφωνα με το αριθ. έγγραφο της Τράπεζας (αρ. πρωτ. ΚΟΖ), διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, αγόμαστε στο συμπέρασμα ότι ο εκδότης των εικονικών τιμολογίων, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, δεν είχε καμία δυνατότητα παροχής των υπηρεσιών αυτών που αναφέρονται στα υπό κρίση τιμολόγια.

Επειδή, σύμφωνα 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν συνυπέβαλε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, οι δε διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ - ΤΜΗΜΑ Α5 ΚΟΖΑΝΗΣ κρίνονται βάσιμες και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και περί πραγματικών συναλλαγών, απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δδ του ν. 4174/2013, ως ίσχυε από 01.01.2014 έως 16.10.2015 οριζόταν ότι: «... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω οι υπό κρίση συναλλαγές κρίνονται εικονικές ως προς το σύνολο και από την Υπηρεσία μας, χωρίς να υπάρχει συγκεκριμένη επίκληση, ούτε και να προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των συγκεκριμένων αντισυμβαλλόμενων άλλες συναλλαγές, για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα δύο στοιχεία, συνεπώς οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δδ του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν από 01.01.2014 έως 16.10.2015 δεν δύναται να έχουν εφαρμογή.

Επειδή, περαιτέρω στην υπό κρίση περίπτωση που άπτεται προστίμου επί παράβασης Κ.Φ.Α.Σ. δεν έχει καμία εφαρμογή το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 που αφορά στο εισόδημα.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εφαρμογής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δδ του ν. 4174/2013 καθώς και μη σύννομης εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 απορρίπτονται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3β ν. 4337/2015	10.000,00€
-------------------------------------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3β ν. 4337/2015	10.000,00€
-------------------------------------	------------

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 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.