



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03.06.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Αριθμός απόφασης: 2188

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της υπ' αριθμό/27-12-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμό/27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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' αριθμό/27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7, παρ. 3 & 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.620,00 €, επειδή έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66, παρ. 5, περ. ε' του ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 9.050,00 €, παραβαίνοντας τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π., ($9.050,00 \text{ €} * 40\% = 3.620,00 \text{ €}$).

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 27/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 & του ν.4174/2013, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ./22-11-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2015.

Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. ΕΞ 22/10/2021 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα φέρεται να είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2015, με εκδότρια την οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.»

Σύμφωνα με την από 24/09/2021 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 & του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.», με κύρια δραστηριότητα «.....» και δευτερεύουσα δραστηριότητα «ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ – ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΤΟΙΜΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ» διαπιστώθηκε ότι:

Η επιχείρηση προέβη σε υποτιμολόγηση εισαγομένων από την Τουρκία εμπορευμάτων, με την κατάθεση συνολικά (24) Δ/σεων Εισαγωγής (23 στο Τελωνείο Κατερίνης και μία στο Β' Τελωνείο Θεσσαλονίκης), με τη μέθοδο της προσκόμισης και επισύναψης εικονικού και ανακριβούς ως προς την αξία τιμολογίου, με σκοπό την μη καταβολή των πράγματι αναλογούντων φόρων (Φ.Π.Α.) και λοιπών επιβαρύνσεων, προς ίδιο όφελος, σε βάρος των εσόδων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 29 και 32 του Καν.2913/92, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016, των διατάξεων των άρθρων 70-72 του Καν. 952/13, όπως ισχύουν από 01/05/2016, σε συνδυασμό με τα άρθρα 26, 29 και 33 του ν.2960/01/Ε.Τ.Κ. Στη συνέχεια προέβη στην παράδοση των ως άνω εισαχθέντων εμπορευμάτων στις κατά τόπους έδρες των πραγματικών αγοραστών, ήτοι σε αυτούς που τα παρήγγειλαν και κατέβαλαν οι ίδιοι την αξία τους στο εξωτερικό (Τουρκία). Οι εν λόγω πράξεις συνιστούν το αδίκημα της λαθρεμπορίας των άρθρων 142 παρ.2 και 155 παρ.1β' και 2θ' του ν.2960/01 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας» και επισύρουν τις κυρώσεις των άρθρων 42 παρ.1 και 5, 142 παρ.2 και 5, 150 και 160 παρ.2 του προαναφερόμενου νόμου 2960/01 «Περί Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα».

.....

Διαπιστώσεις ελέγχου Δ.Ο.Υ. Κατερίνης σχετικά με τις πωλήσεις της ελεγχόμενης στο εσωτερικό και στην Ε.Ε. στη χρήση 2015

Όσον αφορά στον έλεγχο των παραστατικών πωλήσεων φορολογικού έτους 2015, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ./20-04-2021 πρόσκληση άρθρου 14 ν.4174/2013 για προσκόμιση λογιστικών αρχείων φορολογικού έτους 2015. Ο έλεγχος επεξεργάστηκε αντίγραφα των παραστατικών των πωλήσεων της ελεγχόμενης που απέστειλε η

Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ./25-06-2018 και αρ.πρωτ./09-03-2021 έγγραφά της.

Από την επεξεργασία των παραστατικών πωλήσεων διαπιστώθηκε πως σε πλήθος στοιχείων αναγράφεται στις παρατηρήσεις η ένδειξη «Εισαγωγή Τουρκίας», και συγκεκριμένα σε 411 τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 409.931,94 € πλέον Φ.Π.Α. 92.111,34 €, όπως αυτά αναγράφονται αναλυτικά στον Πίνακα Α' της από 24/09/2021 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.....) της υπηρεσίας μας.

Σύμφωνα με το αρ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΤΕ ΕΞ 2021 ΕΜΠ έγγραφο που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, σε συνδυασμό με το αρ. πρωτ./19-03-2021 έγγραφο του Τελωνείου Κατερίνης, αλλά και σύμφωνα με όσα ρητά αναφέρονται στην από 20/06/2018 Έκθεση Ελέγχου – Πορισματική Αναφορά της Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, ο έλεγχος και το πόρισμα της Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης αφορά το σύνολο των διασαφήσεων εισαγωγής από Τουρκία που έχει καταθέσει η ελεγχόμενη από 01/01/2014 έως 11/09/2017.

Από τον έλεγχο προκύπτει ότι όλα τα σχετικά τιμολόγια των ανωτέρω εισαγωγών από Τουρκία φορολογικού έτους 2015 αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για την ελεγχόμενη οντότητα, εφόσον ουδεμία σχέση έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ήτοι με την πραγματική κυριότητα αυτών. Ως εκ τούτου, στο φορολογικό έτος 2015 διαπιστώνεται λήψη εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 55 παρ. 1 και 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, συνολικής αξίας 275.585,82 € πλέον Φ.Π.Α. 63.384,73 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 και του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του νόμου 4337/2015.

Συμπερασματικά από την έναρξή της 31/08/2012 έως 31/12/2015, όλα τα τιμολόγια εισαγωγών από Τουρκία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για την ελεγχόμενη οντότητα, εφόσον ουδεμία σχέση έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ήτοι με την πραγματική κυριότητα αυτών, προκειμένου η ελεγχόμενη να τα πουλήσει στη συνέχεια σε τρίτους. Επομένως όλα τα τιμολόγια που αναφέρονται στον Πίνακα Α' της από 24/09/2021 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.....) της υπηρεσίας μας (τιμολόγια πωλήσεων με ένδειξη «Εισαγωγή Τουρκίας»), αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για την ελεγχόμενη οντότητα Ως εκ τούτου στο φορολογικό έτος 2015 διαπιστώνεται έκδοση 411 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 55 παρ. 1 και 66 παρ. 5 του ν.4174/2013, συνολικής καθαρής αξίας 409.931,94 € πλέον Φ.Π.Α. 92.111,34 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4174/2013 και του άρθρου 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του νόμου 4337/2015.

Ανάμεσα στους λήπτες των τιμολογίων πώλησης με ένδειξη «Εισαγωγή Τουρκίας», που αναφέρονται στον Πίνακα Α' της από 24/09/2021 έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (.....) της υπηρεσίας μας, και αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους για την ελεγχόμενη οντότητα, είναι και η ακόλουθη δική σας αρμοδιότητας:

ΠΩΛΗΣΕΙΣ 2015 ΜΕ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟ «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΟΥΡΚΙΑΣ»

A/A	No & Ημ/νια	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Σύνολο	Λήπτης	Α.Φ.Μ.
1	100/27-02-2015	2.700,00	621,00	3.321,00		
2	12/03-03/2015	500,00	115,00	615,00		
3	5/15-05-2015 Σ/Α	4.400,00	1.012,00	5.412,00		
4	6/10-06-2015 Σ/Α	1.450,00	333,50	1.783,50		
	Σύνολα	9.050,00	2.081,50	11.131,50		

Στη συνέχεια, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθμό πρωτ./24-11-2021 Γνωστοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 καθώς και Πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων του φορολογικού έτους 2015.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς και προσκόμισε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (αρ. πρωτ./06-12-2021) τα ακόλουθα:

1. Βιβλίο εσόδων για το διάστημα 01/01/2015 – 31/12/2015
2. Βιβλίο εξόδων για το διάστημα 01/01/2015 – 31/12/2015
3. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Νο 36, 16/05/2014, εκδότης, καθαρή αξία 900,00 €, Φ.Π.Α. 207,00 €
4. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Σειρά Α' Νο 15, 23/09/2014, εκδότης, καθαρή αξία 75,00 €, Φ.Π.Α. 17,25 €
5. Τιμολόγιο Νο 100, 27/02/2015, εκδότης, καθαρή αξία 2.700,00 €, Φ.Π.Α. 621,00 €
6. Έγγραφο μη τιμολογηθέντων ειδών Νο 13, 06/04/2015, εκδότης καθαρή αξίας 0,00 €, Φ.Π.Α. 0,00 €
7. Τιμολόγιο Σειρά Α' Νο 6, 10/06/2015, εκδότης, καθαρή αξία 1.450,00 €, Φ.Π.Α. 333,50 €

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρισε στα λογιστικά βιβλία – αρχεία της τα ανωτέρω αναφερθέντα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «.....», ενώ από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν δεν κατέστη δυνατή η τεκμηρίωση των συναλλαγών ως πραγματικές.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πραγματικά απέκτησε τα αναφερόμενα στα επίμαχα τιμολόγια, έκδοσης της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., εμπορεύματα. Τα παρέλαβε καταβάλλοντας το τίμημα της μεταφορικής εταιρείας και στη συνέχεια τα μεταπώλησε, ως καταφαίνεται από τα προσκομισθέντα στο στάδιο του ελέγχου τιμολόγια πώλησης.
2. Το υπόλοιπο των επίμαχων τιμολογίων (εκτός από τα μεταφορικά έξοδα) παραμένει ανεξόφλητο μέχρι σήμερα λόγω πολύ σοβαρών οικονομικών προβλημάτων της επιχείρησής της.

Επειδή, στην Απόφαση Α 1012/2022 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται:

«Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις 4 Φεβρουαρίου 2022, για τα φυσικά πρόσωπα και τα

νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας.»

Επειδή, η προθεσμία υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής για την προσφεύγουσα έληγε στις 26/01/2022 (ημερομηνία επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης 27/12/2021), βάσει της ανωτέρω απόφασης παραδεκτά υποβλήθηκε στις 03/02/2022.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4174/2013:

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

Επειδή, με το άρθρο 66, παρ. 5 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 συμμέτοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, σύμφωνα με την απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: «...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του

φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./28-09-2021 Δελτίο πληροφοριών και την από 24/09/2021 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 & του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης κρίθηκε ότι η επιχείρηση «..... (πρώην με Α.Φ.Μ., είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, καθώς ουδεμία σχέση έχει με την αγορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, ήτοι με την πραγματική κυριότητά τους. Η πραγματική δραστηριότητά της αφορά την έναντι αμοιβής μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό με υποτιμολόγηση της αξίας και την παράδοση στους πραγματικούς αγοραστές – κυρίους.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές καθώς η ίδια παρέλαβε τα εμπορεύματα και τα μεταπώλησε σε πελάτες της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ανταποκρινόμενη στο με αριθμό πρωτ./07-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον με αριθμό πρωτ./07-12-2021 Προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, προσκόμισε με το με αριθμό πρωτ./23-12-2021 Υπόμνημά της πρωτότυπα τιμολόγια πωλήσεων σε πελάτες της του φορολογικού έτους 2015 και τα κάτωθι πρωτότυπα Τιμολόγια/Δ.Α. αγορών από την εταιρεία «.....

Παραστατικό	A/A – ημ/νια	Τμχ / Περιγραφή	Καθ. αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
Τιμολόγιο	112/02-03/15	125 Πουκάμισα/εισαγωγή Τουρκίας	500,00	115,00	615,00
Τιμολόγιο	A6/10-06-15	290 Παντελόνια/εισαγωγή Τουρκίας	1.450,00	333,50	1.783,50
Τιμολόγιο	100/27-02-15	900 Παντελόνια/εισαγωγή Τουρκίας	2.700,00	621,00	3.321,00
Έγγραφο μη τιμολογηθέντων ειδών	13/06-04-15	1.100 Πουκάμισα/εισαγωγή Τουρκίας	-	-	-

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες αγορές από την εκδότρια εταιρεία «.....», καθώς:

- δεν προσκόμισε το σύνολο των τιμολογίων παρότι αυτά είναι καταχωρημένα στο βιβλίο εξόδων, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Μ.Υ.Φ., στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και στην δήλωση εισοδήματος,
- δεν επέδειξε στον έλεγχο τα συνοδευτικά δελτία αποστολής, εκτός του Νο13, 06/04/2015,
- δεν προσκόμισε εξοφλητικές αποδείξεις, διότι όπως ισχυρίζεται δεν έχει εξοφλήσει τον προμηθευτή μέχρι σήμερα λόγω οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει η επιχείρησή της,
- δεν είναι δυνατός ο αντιπαραβολικός έλεγχος /διασταύρωση των πωληθέντων εμπορευμάτων με τις επίμαχες αγορές διότι δεν είναι σύμφωνη η περιγραφή των ειδών και δεν αναγράφονται κωδικοί ειδών επί των τιμολογίων πώλησης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αριθμό/27.12.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Υπ' αριθμό/27-12-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2015

Καταλογιζόμενο ποσό **3.620,00 €**

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.