



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604537

**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα, 25-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2648

### **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 ισχύει.
  - 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., ..... κατά της με αριθμό ...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό ...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 με αριθμό ...../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στον προσφεύγοντα ποσού 2.800,0€ για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου από τον ..... με ΑΦΜ ..... συνολικής καθαρής αξίας 7.000€ πλέον Φ.Π.Α..

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2017 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό ...../2017 εντολής ελέγχου. Για τη χρήση 2006 η επιχείρηση είχε περαιώσει βάσει των διατάξεων των άρθρων 13-17 του ν.3697/2004. Η Δ.Ο.Υ. έλαβε το με αριθμό ...../2014 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 7.000€ πλέον Φ.Π.Α.. Το στοιχείο κρίθηκε εικονικό, όπως προκύπτει από το απόσπασμα του δελτίου πληροφοριών που παρατίθεται στις σελίδες 3-8 της οικείας έκθεσης ελέγχου, διότι:

α) η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... είχε αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τουλάχιστον μέχρι το 2008 και ο έλεγχος ενημερώθηκε από περίοικους ότι δεν παρατηρήθηκε οιαδήποτε συναλλακτική δραστηριότητα.

β) η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων, καθώς δεν συμπεριλαμβάνεται ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών άλλων επιχειρήσεων πλην ενός τιμολογίου το έτος 2007 καθαρής αξίας 350€ από την επιχείρηση ..... Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών δήλωσε ως προμηθευτές της επιχειρήσεις που συγκεντρώνουν ισχυρά στοιχεία εικονικότητας, ένας εκ των οποίων, η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., έχει ήδη κριθεί ως εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων το έτος 2006 (που είναι το έτος που τη δήλωσε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... ως προμηθευτή της). Οι προμηθευτές της ..... με ΑΦΜ ..... δεν έχουν υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών στα έτη 2006-2007. Τέλος, στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών οι πελάτες και οι προμηθευτές δηλώνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε τα έξοδα να προσεγγίζουν με μικρή απόκλιση τις δηλωθείσες πωλήσεις.

γ) η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, βάσει του με αριθμό ΕΣ/...../12 εγγράφου του ΙΚΑ υποκατάστημα Αθηνών.

δ) η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις: α) εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2006-2010, β) περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2011-2012, γ) δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2006-2012. Επιπλέον, έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών μόνο για τα έτη 2006-2007.

ε) βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών, η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... εμφανίζεται να έχει δραστηριότητα παράλληλα σε διάφορα σημεία της Επικράτειας, όπως στην Αττική, στην Πελοπόννησο, στην Κρήτη και άλλα νησιά, χωρίς να απασχολεί προσωπικό και είχε πωλήσεις ειδών και εξοπλισμού καθαρισμού την περίοδο που είχε αποχωρήσει από την έδρα της.

στ) σε κατασχεμένα τιμολόγια – δελτία αποστολής της εκδότριας επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... σε άλλες επιχειρήσεις που αφορούν σε πώληση εμπορευμάτων και μηχανημάτων στοιχειοθετείται εικονικότητα.

ζ) η εξόφληση των τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... από άλλες επιχειρήσεις έχει πραγματοποιηθεί με μετρητά και συστηματικά τα στοιχεία που εκδίδονταν ήταν οριακά κάτω των 15.000€ (ώστε να μην είναι υπόχρεες σε εξόφληση των τιμολογίων μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή διγραμμης επιταγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του 18 παρ.2 του Π.Δ.186/1992).

η) άλλες επιχειρήσεις λήπτριες τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... έχουν ήδη κριθεί ως λήπτριες εικονικών τιμολογίων ή έχουν χαρακτηριστικά κοινά με την ..... με ΑΦΜ ..... (δεν μπορούν να ανευρεθούν στην έδρα τους, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλον ανακριβείς δηλώσεις, δεν έχουν αγορές).

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., βάσει των στοιχείων του Taxis, είχε δηλώσει τη χρήση 2006 τις εξής δραστηριότητες: α) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΠΟΡΡΥΠΑΝΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΠΛΥΣΗΣ, ΟΧΙ ΓΙΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΑ, β) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΥΛΙΚΟΥ ΧΑΡΤΟΠΟΙΙΑΣ ΓΙΑ ΧΑΡΤΙ ΥΓΕΙΑΣ Η ΧΑΡΤΙ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ, ΓΙΑ ΧΑΡΤΟΠΕΤΣΕΤΕΣ ΚΑΘΕ ΕΙΔΟΥΣ, ΧΑΡΤΟΒΑΜΒΑΚΑ ΚΑΙ ΡΟΛΩΝ ΑΠΟ ΙΝΕΣ ΚΥΤΤΑΡΙΝΗΣ, γ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ, ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΥΛΙΚΩΝ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ), δ) ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΣΥΣΚΕΥΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ και ε) ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ. Ο έλεγχος έστειλε τη με αριθμό ...../2017 γνωστοποίηση της εντολής ελέγχου, την με αριθμό ...../2017 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και την με αριθμό ...../2017 ειδική πρόσκληση για οικειοθελή αποκάλυψη εισοδημάτων παρελθόντων ετών του ν.4446/2016. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έκανε χρήση των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016 και υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2007 και Φ.Π.Α. για το έτος 2006, αλλά διαπιστώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ότι δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για ένταξη στις ανωτέρω διατάξεις και οι δηλώσεις θεωρήθηκαν ως μη υποβληθείσες. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ έκρινε ότι το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 7.000€ ήταν εικονικό

και επέδωσε στον ίδιο, ..... , στις 6-12-2017 το με αριθμό ...../2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο δινόταν στον προσφεύγοντα χρονικό διάστημα 20 ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του. Το ταχθέν χρονικό διάστημα παρήλθε άπρακτο και συνετάχθη η οικεία έκθεση ελέγχου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 28-12-2017, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη έκθεση επίδοσης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Η χρήση 2006 έχει παραγραφεί, καθώς το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 (επίκληση της Απόφασης ΣΤΕ 172/2018)
- Η συναλλαγή ήταν πραγματική – η πράξη είναι ακυρωτέα ως μη επαρκώς αιτιολογημένη, καθώς ο εκδότης του τιμολογίου: α) ήταν φορολογικώς υπαρκτός, β) είχε φορολογική έδρα στην οδό ..... στην ....., γ) είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, δ) είχε σχετικό αντικείμενο δραστηριότητας, ε) τη συγκεκριμένη χρήση είχε υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, στ) μπορεί να είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές των προϊόντων που πωλούσε (δεν αναγράφεται κάτι σχετικό στην έκθεση ελέγχου), ζ) θα μπορούσε να έχει πραγματοποιήσει περισσότερες αγορές την προηγούμενη χρήση και να έχει απόθεμα από το οποίο πώλησε τη χρήση 2006, η) δεν είναι αναγκαία η απασχόληση προσωπικού για τη χονδρική πώληση ειδών καθαρισμού, θ) ακόμη και αν τα επόμενα έτη δεν ήταν φορολογικά συνεπής δεν συνεπάγεται ότι η μεταξύ τους συναλλαγή τη χρήση 2006 ήταν εικονική και ότι ο προσφεύγων γνώριζε την εικονικότητα αυτή, ι) εξοφλήθηκε με μετρητά για το τιμολόγιο συνολικής αξίας 8.350€ χωρίς να υπάρχει παράβαση οιασδήποτε διάταξης, κ) δεν αποδεικνύεται ότι δεν δραστηριοποιούνταν τα έτη εκείνα από την γενική και μη ονομαστική επίκληση από τον έλεγχο των γειτόνων που ανέφεραν ότι ουδέποτε παρατήρησαν δραστηριότητα
- Παρόλο που ελέγχθηκε ο ίδιος ο προσφεύγων, δεν του καταλογίστηκε ουδεμία άλλη παράβαση

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014): *«11. 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. 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 το άρθρο 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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,** σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «2. 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, με το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. εστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. τα πορίσματα του ελέγχου σε προμηθευτή του προσφεύγοντα, για τον οποίου κρίθηκε ότι τα στοιχεία που έχει εκδώσει είναι εικονικά.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4β του ν.2238/1994, με αποτέλεσμα η χρήση 2006 να παραγράφεται 31-12-2017. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 28-12-2017, ήτοι εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: *«9. 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**, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: *«4. 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: *«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 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 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, ..... , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ..... ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο)

*δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»*

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επιχείρηση που εξέδωσε το φορολογικό στοιχείο, ..... με ΑΦΜ ....., είναι πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, καθώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Taxis, α) είχε δηλώσει πριν τη χρήση 2006 έναρξη δραστηριότητας με τομείς δραστηριότητας αυτούς που προαναφέρθηκαν (σχετικοί με τα είδη που περιγράφονται ότι πωλήθηκαν με το συγκεκριμένο υπό κρίση τιμολόγιο), β) είχε δηλωμένη έδρα δραστηριότητας στην ..... στην οδό ....., γ) τη συγκεκριμένη χρήση 2006 είχε υποβάλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών, δ) είχε υποβάλει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. και δήλωση φόρου εισοδήματος για τη συγκεκριμένη χρήση και ε) είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με το σκεπτικό των προαναφερθεισών Αποφάσεων του ΣτΕ, έπρεπε η φορολογική αρχή να αποδείξει ότι ο εκδότης των στοιχείων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.

**Επειδή** ο έλεγχος μετέβη στην δηλωθείσα ως έδρα της εκδότριας επιχείρησης, μέσα στο έτος 2011, διαπίστωσε ότι υπήρχε άλλη επιχείρηση εγκαταστημένη, η επιχείρηση ..... του ..... με δραστηριότητα επιδιωρώσεις υποδημάτων. Ο κ. .... δήλωσε στον έλεγχο: α) ότι εγκαστάθηκε στη συγκεκριμένη έδρα το 2008, β) όταν εγκαταστάθηκε ήταν κενό το ακίνητο, γ) ο προηγούμενος ενοικιαστής ήταν η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... Σημειώνεται ότι ο ιδιοκτήτης του ακινήτου δεν ευρέθη. Όπως αναφέρεται στο απόσπασμα του δελτίου πληροφοριών που παρατίθεται μέσα στην έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος απευθύνθηκε σε γειτονικές επιχειρήσεις, οι οποίες γνώριζαν την ύπαρξη του κ. ...., δεν υπέπεσε στην αντίληψή τους δραστηριότητά του όσο χρονικό διάστημα ήταν εκεί. Επιπλέον, δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλαγή της έδρας της επιχείρησης μέχρι και την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, παρόλο που από τουλάχιστον το 2008 δεν δραστηριοποιείται στη δηλωθείσα έδρα της.

**Επειδή** η επιχείρηση που εξέδωσε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, ..... με ΑΦΜ ....., δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, σύμφωνα με το με αριθμό ΕΣ/...../12 έγγραφο του ΙΚΑ υποκατάστημα Αθηνών. Επίσης, δεν προκύπτει ότι η εν λόγω εκδότρια επιχείρηση είχε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για να υποστηρίξει χονδρικές πωλήσεις πλέον του 1.000.000€ κάθε έτος.

**Επειδή** το γεγονός ότι συναλλαγές ορισμένων άλλων πελατών της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... έχουν κριθεί ως εικονικές ή έχουν ενδείξεις εικονικότητας (όπως ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια ήταν οριακά κάτω των 15.000€ και εξοφλήθηκαν μετρητοίς) αποτελούν ένδειξη εικονικότητας της υπό κρίση συναλλαγής.

**Επειδή** στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι η επιχείρηση .....  
με ΑΦΜ ..... έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από τρίτες επιχειρήσεις στις συγκεντρωτικές  
πελατών-προμηθευτών που έχουν υποβάλλει για πωλήσεις: α) 1.052.334,18€ τη χρήση 2006, β)  
1.237.357€ για τη χρήση 2007, γ) 607.795,25€ για τη χρήση 2008, δ) 1.462.255,63€ για τη χρήση  
2009 και ε) 24.684,8€ για τη χρήση 2010. Βάσει των δηλώσεων που έχει υποβάλει η .....  
..... με ΑΦΜ ....., οι πωλήσεις της ήταν: α) 2.378.490,71€ για τη χρήση  
2006 και β) 574.580€ για τη χρήση 2007. Για τα υπόλοιπα έτη δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτική  
κατάσταση πελατών-προμηθευτών. Για όλα τα έτη δεν εμφανίζεται να έχει προμηθευτές, τόσο  
βάσει των συγκεκριμένων 2 δηλώσεων που έχει υποβάλει, όσο και βάσει των δηλώσεων τρίτων  
επιχειρήσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση .....με  
ΑΦΜ ..... ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας  
επιχείρησης περί μη απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό ...../ 26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του .....  
..... με ΑΦΜ .....

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

**Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 (πράξη ...../2017): 2.800 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**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.