



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α5**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604567

Καλλιθέα 26/ 03/ 2018

Αριθμός Απόφασης 1844

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### 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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **30/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε α) η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., που έχει έδρα στον Βόλο-Μαγνησίας, επί της οδού ..... καθώς και β) ο ....., ΑΦΜ ....., κάτοικος Βόλου, οδός ....., ως διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος της

ανωτέρω επιχείρησης, κατά:

- Της υπ' αριθμ. ....../31-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΒΟΛΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση καθώς και την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε

α) η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθώς και β) ο ....., ΑΦΜ ....., ως διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος της ανωτέρω επιχείρησης, 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:

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**A.** Με το με αρ. πρωτ. ....../20-01-2014 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦΕΡΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, την από 14-01 -2014 Πληροφοριακή Έκθεση, από το οποίο προέκυπτε ότι η επιχείρηση ....., ΑΦΜ ....., έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.400,00€ για την χρήση 2007 με εκδότη την ατομική επιχείρηση ..... -ΑΦΜ ..... και αντικείμενο εργασιών .....

**B.** Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2007 αρχικά με την υπ' αριθ. ....../28-04-2014 εντολή ελέγχου η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ. ....../14-12-2016 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές ..... & ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Πληροφοριακή έκθεση και αφετέρου τις δικές τους διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 04-09-2017, στον ..... ως διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, το με υπ' αριθ. ....../04-09-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο διαχειριστής της επιχείρησης, στις 06-10-2017 υπέβαλε εγγράφως με

αριθ. πρωτ. .... υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 31-10-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος ,3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

### **Κ.Β.Σ.**

- Την υπ' αριθμ. .... /31-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 24.000,00€(60.000,00€x 20%),διότι:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή , συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.400,00€ και συγκεκριμένα, τα 1)αριθ. Τιμ No. .... /21-12-2007 καθαρής αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1,520,00€, 2)αριθ. Τιμ No. .... /22-12-2007 καθαρής αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1,520,00€, 3) αριθ. Τιμ No. .... /27-12-2007 καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€,4) αριθ. Τιμ No. .... /28-12-2007 καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€,5) αριθ. Τιμ No. .... /30-12-2007 καθαρής αξίας 8.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.520,00€ & 6) αριθ. Τιμ. No. .... /31-12-2007 καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση ..... -ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

- Την υπ' αριθμ. .... /31-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 326,73€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 392,08€, και πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου λόγω απώλειας ευεργετικών διατάξεων του ν. 4446/2016 ποσού 5.588,43€, ήτοι συνολικού ποσού 6.307,24€.

Η διαφορά προέκυψε μεταξύ του εισοδήματος των βιβλίων και στοιχείων και της αρχικής υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2007 στις 20-02-2017 και με αριθμό .... /2017, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν.

4446/2016.

Στην ανωτέρω υποβληθείσα δήλωση στη Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ [συμπεριέλαβε τα έξι(6)εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 60.000,00€] και προέκυψε και βεβαιώθηκε φόρος εισοδήματος 12.148,77€ και πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου ν. 4446/2016 1.700,83€, ήτοι συνολικό ποσό 13.849,60€ το οποίο βεβαιώθηκε στις 07-03-2017 με το ΑΤΒ .....και Χ.Κ. ....

### **Φ.Π.Α.**

Την υπ' αριθμ. ....//**31-10-2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 3.800,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.560,00€, ήτοι συνολικού ποσού 8.360,00€,

Η διαφορά φόρου καθώς και η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου [από το ποσό 16.506,25€ σε ποσό 5.106,25€] προέκυψε, λόγω α) της λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.400,00€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις περιοδικές δηλώσεις και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την χρήση 2007, στις 28-02-2014.

### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017)**

- Την υπ' αριθμ. ....//**1034//21-09-2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.700,00€ (€11.400,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά φορολογικά στοιχεία.

### **ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ (άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990)**

Την υπ' αριθμ. ....//**31-10-2017** Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2007, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 11.400,00€.

Οι προσφεύγοντες, με την αρ. πρωτ. ....//**30-11-2017** ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της υπ' αριθμ. ....//**93/31-10-2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ.ΒΟΛΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου, για την κρινόμενη χρήση.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι ελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο **άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

*«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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»*, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι *«ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»*,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84§1,5 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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 του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2) ..., 3) ... 4).....5) αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.....»*

**Επειδή** το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. με την υπ' αρ.**173/2006** γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι: ... με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη

νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις. Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης (σχετ. **1002057/12/A0012/08-01-2007, 1171079 /ΕΞ 2010 /Δ12B/17-12-2010** διαταγές).

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικον. έτους 2008 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα από την προσφεύγοντα στις 20/02/2017, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου και φύλλου ελέγχου για το οικον. έτος 2008 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό πράξης επιβολής προστίμου, για την χρήση 2007, δεν έχει παραγραφεί και οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 14-01-2014 δελτίο πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και στην από 31-12-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, για την κρινόμενη χρήση.

**Επειδή**, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την*

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

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « *Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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**, 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 συναλλακτικός 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

**Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.( ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).**

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ ..... 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 14-01-2014 πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και στην από 31-12-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση ..... -ΑΦΜ ....., που **αποτελεί** νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....στις 27-02-2013 με την με αριθμό ...../27-02-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από τους υπαλλήλους α) ..... & β) .....μετέβη στην έδρα της επιχείρησης ..... με Α.Φ.Μ. .... για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (' Κ.Β.Σ. ) διότι από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ.& συγκεκριμένα από τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθος φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων κ.λ.π.) χωρίς παράλληλα παραπάνω επιχείρηση να έχει υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος , Φ.Π.Α. κ.λ.π.

Το συνεργείο ελέγχου αφού μετέβη στην δηλούμενη έδρα της επιχείρησης ..... με Α.Φ.Μ. .... επί της οδού ..... στο Χαλάνδρι διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν λειτουργεί στην διεύθυνση αυτή & όπως δήλωσε προφορικά ο ιδιοκτήτης του ακινήτου Κοσ ..... είχε εκμισθώσει στις 1.5-03-2005 ένα αποθηκευτικό χώρο 100 τ.μ. στον ..... εισέπραξε το ποσό των 300 ευρώ για τον μήνα Μάρτιο του έτους 2005 & έκτοτε χωρίς να λειτουργήσει ποτέ ως αποθηκευτικός χώρος & να καταβάλει άλλο ενοίκιο εξαφανίσθηκε. Από το μπλοκ είσπραξης των ενοικίων που κατείχε ο Κοσ ..... τους έδωσε φωτοαντίγραφο της απόδειξης είσπραξης των χρημάτων που εισέπραξε από τον ..... ως επιβεβαίωση των δηλωθέντων του.. Στην συνέχεια το συνεργείο ελέγχου μετέβη στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ & με το με αριθμό πρωτ. ..../ 27-02-2013 έγγραφο του ζήτησε & παρέλαβε όλα τα σχετικά έγγραφα που σχετίζονται με την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. .... Από τα στοιχεία που παρελήφθησαν από την Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ προέκυψαν για την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. ....τα εξής:

A. Η παραπάνω επιχείρηση έχει υποβάλει την με αριθμό ...../13-07-2005 δήλωση έναρξης εργασιών με αντικείμενο εργασιών εφοδιασμούς πλοίων ανοικτής θαλάσσης & υπηρεσιών , χονδρικό εμπόριο - βιομηχανικού εξοπλισμού .

B. Με το με αριθμό ...../18-03-2005 μισθωτήριο συμβόλαιο (θεώρηση Δ.Ο.Υ.) μίσθωσε για την λειτουργία της επιχείρησης αποθηκευτικό χώρο 100 τ.μ. επί της οδού ..... στο Χαλάνδρι.



Γ. Από το τμήμα Κ.Β.Σ. προκύπτει ότι έχει θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία & στοιχεία.

1)Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων με Α.Π.Θ. ....../ 01-08-2005 σελ. 1-41 Χειρ.

2)Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής με Α.Π.Θ. ....../ 01-08-2005 χειρόγραφο ( 1 - 50 ).

3)Δελτίο Αποστολής με Α.Π.Θ. ....../ 01-08-2005 χειρόγραφο ( 1-50).

4)Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με Α.Π.Θ. ....../ 01-08-2005 χειρόγραφο ( 1 - 50 ).

Δ) Από το τμήμα φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ε) Από το τμήμα Φ.Π.Α. προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Στην συνέχεια & για τον εντοπισμό του ..... με Α.Φ.Μ. .... ο έλεγχος, α) με το με αριθμό πρωτ. ....../ 11-03-2013 έγγραφο του ζήτησε από Δ/νση Ασφαλείας Αττικής - Γραφείο Εξακριβώσεων περαιτέρω στοιχεία για την σημερινή διεύθυνση του ,β) με το με αριθμό πρωτ. ....../ 1 1-03-2013 έγγραφο του από τον Ο.Τ.Ε. αν είναι συνδεδεμένος στην Ελληνική Επικράτεια με το δίκτυο του , γ) με το με αριθμό πρωτ. ....../ 11-03-2013 έγγραφο του από την Δ.Ε.Η. αν είναι συνδεδεμένος στην Ελληνική Επικράτεια με το δίκτυο της & δ) με το με αριθμό πρωτ. ....../ 11-03-2013 έγγραφο του προς το αρμόδιο Ι.Κ.Α. Χαλανδρίου αν ο παραπάνω έχει απασχολήσει προσωπικό για το χρονικό διάστημα από 01-01-2005 έως σήμερα.

- Η Δ/νση Ασφαλείας Αττικής - Γραφείο Εξακριβώσεων με έγγραφο της το οποίο έλαβε από την υπηρεσία μας αρ. πρωτ. ....../26-03-2013 τους έκανε γνωστό ότι όπως προκύπτει από ηλεκτρονική εφαρμογή ταυτοτήτων της υπηρεσίας της έχει αποβιώσει την 05-08-2012.

- Ο Ο.Τ.Ε. με έγγραφο του το οποίο έλαβε από την υπηρεσία τους αρ. πρωτ. ....../29-03-2013, τους έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε συνδρομητής στο δίκτυο του ΟΤΕ.

-Η ΔΕΗ. με έγγραφο της το οποίο έλαβε από την υπηρεσία τους αρ. πρωτ. ....../ 15-04-2013 τους έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε συμβεβλημένος πελάτης της.

-Το αρμόδιο Ι.Κ.Α. Χαλανδρίου με έγγραφο της το οποίο έλαβε από την υπηρεσία τους αρ. πρωτ. ....../ 22-03-2013 τους έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε απογεγραμμένος στο υποκατάστημα τους & συνεπώς δεν έχει προβεί στην ασφάλιση απασχολουμένων.

Ύστερα από τα παραπάνω, πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτη επιχείρηση διότι αν και προέβη σε έναρξη εργασιών , δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών, έχει δε εξαφανισθεί από τη δηλούμενη ως έδρα της διεύθυνση στην οποία ποτέ δεν λειτούργησε σύμφωνα & με όσα τους δήλωσε προφορικά & ο ιδιοκτήτης του ακίνητου. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές όπως προκύπτει από τις καταστάσεις του αρχείου της Γ.Γ.Π.Σ.& συγκεκριμένα από τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών .

Είναι προφανές ότι η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με αποκλειστικό σκοπό την

θεώρηση φορολογικών στοιχείων & μόνο μια φορά κατά την έναρξη της με αποκλειστικό σκοπό το «εμπόριο» των θεωρημένων στοιχείων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές & ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολο τους.....» έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, αναφέρεται ότι :

«....Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας, με εκδότη τον ....., δεν αναγράφουν τα μεταφορικά μέσα Φ.Δ.Χ. ή Ι.Χ., παρά το γεγονός ότι η αναγραφή του αριθμού αυτοκινήτου στο πρωτότυπο του δελτίου αποστολής, είναι, υποχρεωτική, σύμφωνα με το άρθρο 11§1 και 5 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Δεν βρέθηκαν φορτωτικά έγγραφα ή άλλα φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές κ.λ.π.) που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκε η διακίνηση των αγαθών. Κατά συνέπεια δεν επαληθεύεται εάν πραγματοποιήθηκαν και πως πραγματοποιήθηκαν, οι φερόμενες διακινήσεις των εμπορευμάτων.

Επίσης έχει δηλωθεί και από άλλες δύο (2) επιχειρήσεις ως προμηθευτής με συνολικές συναλλαγές (και οι τρεις) 534.105,00€, οι οποίες είναι εταιρείες που συστεγάζονται και έχουν ως εταίρο και διαχειριστή τον κ. .... Το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής, που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντιτίμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στην ελεγχόμενη υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων.

Η αποδοχή και καταχώρηση στα θεωρημένα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης, των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης.....»

Επειδή, τα ανωτέρω τιμολόγια δηλώθηκαν ως εικονικά από την προσφεύγουσα, από την δήλωση που υπόβαλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 ν. 4445/2016.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-01-2014 πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και στην από 31-12-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου

(άρθρο 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ....../30-11-2017 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε α) η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθώς και β) ο ....., ΑΦΜ ....., ως διαχειριστής και ομόρρυθμο μέλος της ανωτέρω επιχείρησης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 24.000,00€ (60.000,00€x40%).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

\

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

**Επανεξέτασης**

**ΦΑΚΟΣ 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.

Σελίδα 12 από 12