



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-07-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3956

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΦΑΞ : 213 1604 567

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. Α1036960 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 1064/27-04-2017 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 αριθμ. 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 17-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: «.....», με έδρα το «.....» επί της εθνικής οδού Λάρισας - Τυρνάβου Τ.Κ 40100 κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΛΑΡΙΣΑΣ :

α) Της από 9-2-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), που εκδόθηκε από το Τμήμα Ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας,

β) Του με αριθμό «.....» Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ της Α' ΔΟΥ Λάρισας για την χρήση 2006,

γ) Του με αριθμό «.....» Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ της Α' ΔΟΥ Λάρισας για την χρήση 2007..

5. τις α) υπ' αριθμό «.....» Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ της Α' ΔΟΥ Λάρισας για την χρήση 2006,

β) υπ' αριθμ. «.....» Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ της Α' ΔΟΥ Λάρισας για την χρήση

2007.και την οικεία από 09-02-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ

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 17-03-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: «.....» η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 760€ ήτοι (3.600 χ20%) για τη διαχειριστική περίοδο 01-31-12-2006 .σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3δ του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§ 1&2, 12 § 1&2, 18 § 2&9, 30 § 1&2 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά **στη λήψη** λήψης ενός (1) εικονικού (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 3.800,00 ευρώ εκδόσεως της «.....», με Α.Φ.Μ . «.....».

β) Με την υπ' αριθ «.....» προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.460€ ήτοι (17.300 χ20%) για τη διαχειριστική περίοδο 01-31-12-2007 .σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3δ του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§ 1&2, 12 § 1&2, 18 § 2&9, 30 § 1&2 του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά **στη λήψη** λήψης έξι (6) εικονικών (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 17.300,00 ευρώ, εκδόσεως της «.....», με Α.Φ.Μ . «.....».

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Τα παραπάνω πρόέκυψαν κατόπιν της με αριθ. «.....» εντολής μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α Λάρισας στην προσφεύγουσα, για τη χρονική περίοδο από 1/07/2006 έως 30/06/2008.

Αφορμή του παραπάνω ελέγχου ήταν το υπ' αριθ. πρωτ. «.....» έγγραφο του ΣΔΟΕ της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής της Β' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ Α' Λάρισας η από 2-8-2011 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) που αφορούσε την επιχείρηση «.....» που κατέληγε στη διαπίστωση ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν εικονικά και όλες οι συναλλαγές της εταιρίας κατά τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Από αυτήν έλαβε και καταχώρησε προσφεύγουσα τα προαναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) εσφαλμένη κρίση της έκθεσης ελέγχου περί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων,
- 2) Ευρίσκετο σε καλή πίστη (ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων) και εξόφλησε αυτά μέσω τράπεζας .Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές. Δεν πρέπει να της επιβληθεί πρόστιμο εξ

αυτού, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 55 παρ.1ε Ν.4174/2013 και της εφαρμοστικής ΠΟΛ.1249/2013.

3) Επισυνάπτεται και επικαλείται τα (σε φωτοτυπία) στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εν λόγω επτά (7) επίδικων συναλλαγών με την εκδότρια εταιρεία «.....»,

Συνοπτικά δε τα στοιχεία αυτά, σε συνάρτηση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας όπως αναλυτικότερα αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή είναι τα εξής :

Αριθ. & ημερ, τιμολ. παρ. υπηρ. (επίδικου)	Ακαθ, αξία	Φ.Π.α	Επιταγή , ποσό & ημερομ	Λοιπά στοιχεία συναλλαγής
«.....»	3,800,00	722,00	13.266,00 /10-01-2017	Τιμολόγιο,..εξωτ.-CMR-έμβασμα-αναλυτ. ισοζύγιο κλπ
«.....»	2.700,00	513,00	10.948,00 /25-06-2017	>>
«.....»	3.800,00	722,00	10.948,00 /25-06-2017	>>
«.....»	2.700,00	513,00	10.948,00 /25-06-2017	>>.
«.....»	2.700,00	513,00	6.426,00 /25-07-2017	>>
«.....»	2.700,00	513,00	6.426,00 /25-07-2017	>>
«.....»	2.700,00	513,00	3.213,00 / 30-11-2007	>>
ΣΥΝΟΛΟ	21.100,00	4.009,00		

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» ως διαμεταφορική επιχείρηση εξέδωσε προς αυτήν τα παραπάνω τιμολόγια για μεταφορικές υπηρεσίες που της παρείχε για ενδοκοινοτικές της αποκτήσεις αγροτικών προϊόντων, για τις οποίες προσκομίζει τα στοιχεία που αναφέρονται στον παραπάνω πίνακα στη στήλη (Λοιπά στοιχεία συναλλαγής)

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου (ειδικότερα τις σελίδες 2-5 της από 9-2-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου της εν λόγω υπόθεσης) προκύπτει ότι :

Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής στην έδρα της εκδότριας εταιρίας «.....», με Α.Φ.Μ . «.....».(«.....») διαπίστωσε συνοπτικά τα κάτωθι:

Όλα τα φορολογικά στοιχεία που **εξέδωσε** η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» -Α.Φ.Μ. «.....» -«.....»] προς διάφορες επιχειρήσεις ανά την Ελλάδα κατά τις χρήσεις 2006,2007,2008,2009, και 2010 **ήταν εικονικά στο σύνολο τους** διότι:

- Η επιχείρηση «.....», ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τον «.....» μοναδικό εταίρο της επιχείρησης και τα **υποκρυπτόμενα πρόσωπα** «.....», «.....» και «.....», με τη συμμετοχή των υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου «.....» , «.....» και «.....» και άλλους, προκειμένου να εισπράξουν τα αντίτιμα της αξίας των τιμολογίων αυτών υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. και Δηλώσεις Εισοδήματος. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών που

υπέβαλε στην Γ.Γ.Π.Σ. η επιχείρηση «.....» -ΑΦΜ «.....», καθώς και από τις δηλώσεις τρίτων που εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση αυτή διαπιστώθηκε ότι κατά τα έτη 2006, 2007, 2008, 2009 εμφανίζεται να δηλώνει ότι έχει λάβει χιλιάδες φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις : «.....» - Α.Φ.Μ «.....», «.....» -Α.Φ.Μ «.....», «.....». -Α.Φ.Μ «.....», «.....» -Α.Φ.Μ «.....», «.....» - ΑΦΜ «.....» συνολικής αξίας εκατομμυρίων ευρώ.

Όλα τα στοιχεία που δήλωσε η ελεγχόμενη (από το ΣΔΟΕ) επιχείρηση «.....» - **Α.Φ.Μ** «.....» ότι **έλαβε** από τις παραπάνω επιχειρήσεις **είναι εικονικά στο σύνολο** τους διότι:

Όλες οι προαναφερόμενες και εμπλεκόμενες επιχειρήσεις έχουν κριθεί από επί μέρους ελέγχους εικονικές, ανύπαρκτες συναλλακτικά και συστάθηκαν με σκοπό να λάβουν και να εκδώσουν πληθώρα εικονικών φορολογικών στοιχείων εμπορευόμενες αυτά. .

Η εμπορία αυτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων απέβλεπε στην έκπτωση του Φ.Π.Α. που διενήργησαν οι *λήπτριες* με βάση τα συγκεκριμένα στοιχεία, ως επίσης και στην μείωση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο ποσό κατά το οποίο μειώθηκαν, εξ αυτού του λόγου, τα καθαρά κέρδη των οικείων χρήσεων. δεδομένου ότι από την εκδότρια επιχείρηση δεν αποδόθηκαν τα αναλογούντα ποσά φόρου από τις συναλλαγές αυτές,

Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι ο έλεγχος απέδειξε πράγματι ότι η εκδότρια εταιρία «.....» ήταν ουσιαστικά συναλλακτικά ανύπαρκτη και ως εκ τούτου τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ήταν εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, επίσης από τα στοιχεία του φακέλου (ειδικότερα τις σελίδες 7-8 της από 9-2-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου της εν λόγω υπόθεσης) προκύπτουν και τα πιο κάτω :

- **Η μεταφορά** των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας έγινε από τις μεταφορικές εταιρείες «.....» με ΑΦΜ «.....» (ΟΛΛΑΝΔΙΑΣ) και «.....» με ΑΦΜ «.....» (ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ). Οι ανωτέρω εταιρείες έχουν ως νόμιμο εκπρόσωπο τον «.....» ο οποίος είναι υποκρυπτόμενο πρόσωπο της «.....».

- Τα μεταφορικά έγγραφα -CMR- που εκδόθηκαν από τον μεταφορέα και προσκομίσθηκαν στον έλεγχο από την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» δεν αναγράφουν τα πλήρη στοιχεία του εντολέα τους που στην προκειμένη περίπτωση ήταν η «.....» ώστε να αποδειχθεί ότι οι μεταφορικές εταιρείες του «.....» ενεργούσαν κατ εντολή της «.....» κατά παράβαση των διατάξεων του Π.Δ186/92 άρθρο 16 παρ.7 περ. β & παρ.ΙΙ που ορίζει ότι « *όταν η μεταφορά ενεργείται απευθείας από τον αποστολέα στον παραλήπτη, κατ εντολή μεταφορικού γραφείου, διαμεταφορέα ή άλλου τρίτου, στη φορτωτική αναγράφονται και τα πλήρη στοιχεία του εντολέα*».

- **Η εξόφληση** των ανωτέρω τιμολογίων παροχής υπηρεσιών έγινε με επιταγές..

Ειδικότερα προσκομίσθηκαν στον φορολογικό έλεγχο η με αριθμό «.....» επιταγή της ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ποσού 13.266,00ευρώ λήξης 10.1.07 , η επιταγή «.....» ποσού 10.948,00 ευρώ λήξης 25-06-07, η επιταγή «.....» ποσού 6.426,00 ευρώ λήξης 25-07-07 η επιταγή «.....» ποσού 3.213,00 ευρώ της EUROBANK λήξεως 30/11/07.

- **Η είσπραξη** των ως άνω επιταγών έγινε από τον «.....» (υποκρυπτόμενο πρόσωπο) της εταιρείας «.....») όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. «.....» εισερχόμενο στην Α Δ.Ο.Υ Λάρισας έγγραφο της ALPHA BANK η οποία της απέστειλε το σώμα των ως άνω επιταγών.

Από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» ήταν τουλάχιστον γνώστης των διαδικασιών της συναλλαγής σχετικά με τα πρόσωπα της «.....» με τα οποία συνεργάζονταν ήτοι με ποιους επικοινωνούσαν ή υπέγραψαν συμφωνίες συνεργασίας -ναύλων, σε ποιόν-ποιους έδιναν τις επιταγές που εξέδιδαν κ.λ.π.. Από την σχετική έκθεση ελέγχου (σελίδες 9-10) προκύπτει ότι δεν παρασχέθηκαν κατά τον έλεγχο, από την προσφεύγουσα διευκρινήσεις επί της πραγματοποίησης των επίδικων συναλλαγών. **Συνεπώς ο ισχυρισμός της ότι τελούσε σε καλή πίστη απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

Επειδή, στις παράγρ. 1 και 2 περιπτ. α του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ίσχυαν, ορίζεται: « Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....». πράγματι έλαβε, αποδέχτηκε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) **εικονικά ως προς το πρόσωπο** φορολογικά στοιχεία αξίας, που εκδόθηκαν στο όνομα της ανύπαρκτης επαγγελματικά επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ «.....» «.....», συνολικής καθαρής αξίας 21.100,00 Ευρώ .

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων (26-07-2013) των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β] Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου..

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν γνώστης της εικονικότητας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων σύννομα υπολογίστηκαν οι επίδικες πράξεις

Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου και η επίκληση άλλων διατάξεων (ΠΟΛ1249/2013 ,προϊσχύουσα τροποποίηση του άρθρου 55 παρ 2 γ ββ του Ν .4174/2013) απορρίπτεται ως αβάσιμος (μη έχων εφαρμογή)..

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που 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. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας

φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.

Επειδή τα φορολογικά στοιχεία, τα μεταφορικά έγγραφα και τα παραστατικά εξόφλησης (επιταγές, extre τράπεζας) κλπ που επισύναψε στην παρούσα ενδικοφανή η προσφεύγουσα είχαν τεθεί υπόψη του διενεργηθέντος ελέγχου, ως απάντηση στο υπ αριθ «.....» Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28Ν.4174/2013) και έλαβε θέση επί αυτών ο έλεγχος στην συνταχθείσα έκθεση του. Βάσει δε αυτών χαρακτήρισε τα εν λόγω στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή η συμπεροβαλλομένη από 9-2-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) προσβάλλεται απαραδέκτως διότι δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία των εκδιδόμενων πράξεων Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμων ΚΒΣ

Επειδή ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στην από 9-2-2017 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου, καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως επίσης καταγράφονται στην ίδια έκθεση επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: «.....»

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

ΧΡΗΣΗ 01/07/2006 - 30/06/2007

Υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015,

Ποσό Προστίμου : $(3.800,00 \times 20\%) = 760,00$ ευρώ

ΧΡΗΣΗ 01/07/2007 - 30/06/2008

Υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 του ν.4337/2015,

Ποσό Προστίμου : $(17.300,00 \times 20\%) = 3.460,00$ ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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 .