



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α.**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : /

Fax : /

Καλλιθέα 13 / 04 / 2017

Αριθμός Απόφασης 2450

## 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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' 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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ....., κατά:

α) Του υπ'αριθ. .... Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και της υπ'αριθ. .... Προσωρινής Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., οικονομικού έτους 2011(φορολογικής περιόδου 26/03-31/12-2010) (προσωρινή πράξη μη εκτελεστέα) και

β) Της υπ'αριθ. .... Πράξης επιβολή προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ..... φορολογικής περιόδου ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρηση ....., 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:

**A.** Με τα αρ. πρωτ. .... έγγραφα του, το ΣΔΟΕ Περιφερικής Διεύθυνσης....., διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ...., τις από.....εκθέσεις ελέγχου – επεξεργασίας ΚΒΣ, από τις οποίες προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... (η προσφεύγουσα) έλαβε σε δύο περιπτώσεις, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, για την χρήση 2010 ήτοι, α) έξι (6) εικονικά φορολογικά στο σύνολο τους, με εκδότρια την επιχείρηση .....και β) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στο σύνολο τους, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση .....

**B.** Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. ...., διενήργησε έλεγχο για την χρήση 2010(φορολογική περίοδο .....), με βάση την υπ'αριθ. .... εντολή φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. του ΠΔ 186/92(όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περιφερικής Διεύθυνσης Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στο νόμιμα εξουσιοδοτούμενο ....., το

υπ' αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την  
υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως το υπ' αριθ. .... υπόμνημα  
της (απόψεις- αντιρρήσεις).

Εν συνεχεία ο ελεγκτής συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από .....  
Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την  
κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης  
Στοιχείων, για την φορολογική περίοδο ..... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία  
επεβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 9.606,00€(24.015,40€x 40%), το  
οποίο βεβαιώθηκε στις ..... διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε σε δύο περιπτώσεις στα βιβλία της, δέκα (10) φορολογικά στοιχεία  
( Δ.Α.-Τ.Α.) τα οποία είναι εικονικά στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 24.015,00€ για την χρήση  
2010 ήτοι, α) έξι (6) εικονικά φορολογικά στο σύνολο τους, με εκδότρια την επιχείρηση .....  
συνολικής αξίας 14.825,00€ και β) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στο σύνολο τους, με εκδότρια την  
ατομική επιχείρηση ....., συνολικής αξίας 9.190,00€ κατά παράβαση των  
διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε  
συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που 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.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, α) του  
υπ' αριθ. .... Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και της  
υπ' αριθ. .... Προσωρινής Πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και β) της υπ' αριθ. .... Πράξης  
επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ....., προβάλλοντας τους παρακάτω  
λόγους :

- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι αόριστη και νομικά πλημμελείς.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των  
εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

**Επειδή**, με το άρθρο 63 § 1 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε  
πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή  
προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία  
Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που  
εξέδωσε την πράξη και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το

αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ».

**Επειδή**, με το άρθρο 63 § 8 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

**Επειδή** σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** η Προσωρινή Πράξη άρθρων 62 και 72 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... της διαχειριστικής περιόδου ..... η οποία επισυνάπτεται στο με αριθμ. πρωτ. ...., ταυτάριθμο με την ως άνω Πράξη, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στο νόμιμα εξουσιοδοτούμενο ..... της επιχείρησης, δεν αποτελεί οριστική αυτοτελή πράξη που να προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν βεβαιώνει φορολογική οφειλή, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω σημειώματος Διαπιστώσεων φορολογικού

ελέγχου και ενιαίο σύνολο, στο οποίο άλλωστε γίνεται σαφής αναφορά ως προς τον προσωρινό του χαρακτήρα.

**Επειδή**, το με αριθμ. πρωτ. ...., Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 με την επισυναπτόμενη σε αυτό προσβαλλόμενη πράξη, το οποίο κοινοποιήθηκε στο νόμιμα εξουσιοδοτούμενο ..... της επιχείρησης, δεν αποτελεί οριστική φορολογική πράξη αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα για την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή καθόσον, σύμφωνα με την παράγρ. 4 του άρθρου 62 ν. 4174/2013 *«Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της.....»*.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από ..... έκθεση ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ ..... , αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της , η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**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, γεγονός το οποίο 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, στις από ..... εκθέσεις ελέγχου –επεξεργασίας ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης ..... και στην από ..... Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. .... 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 από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους, 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 επιχείρηση 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, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ. 186/92) του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ...., για τους εκδότες ..... που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

**α) Για την επιχείρηση .....**

«.....1) Με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που ήταν στην διάθεση του ελέγχου, φέρονται να διακινήθηκαν από το χώρο της έδρας, ιδιαίτερας μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων. Στην πραγματικότητα όμως, ουδέποτε διακινήθηκαν εμπορεύματα, αφού ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στον χώρο. Μίσθωσε χώρο επί της οδού ....., αλλά ουδέποτε τον χρησιμοποίησε για μεταφορά εμπορευμάτων και οι υπεύθυνοι εξαφανίστηκαν από την εγκατάσταση αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια και λογαριασμούς Δ.Ε.Κ.Ο.. Επίσης δεν διέθετε εγκατάσταση σε καμία άλλη Δ/ση, όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS.

2) Δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων, διότι ουσιαστικά δεν είχε αντίστοιχες αγορές εμπορευμάτων, ούτε εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων, όπως και απέδειξε ο έλεγχος.

3) Δεν διέθετε υλικοτεχνική υποδομή, μηχανολογικό εξοπλισμό για παροχή υπηρεσιών (κατασκευή

ιστοσελίδων κλπ).

4) Ο διαχειριστής εμφανίζεται για το υποτιθέμενο χρονικό διάστημα λειτουργίας της επιχείρησης να ασκεί παράλληλα και δραστηριότητα με μορφή ατομικής επιχείρησης και αντικείμενο εργασιών αμμοβολές πλοίων σε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση με ίδια τυπολογία υποτιθέμενων συναλλαγών.

5) Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό (κατάλληλα εξειδικευμένο ή ανειδίκευτο).

6) Δεν υπέβαλε τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.

7) Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μόνο για το χρονικό διάστημα από .... έως ..... με εικονικά ποσά εισροών (αγορών και δαπανών - γενικών εξόδων κλπ), με αρχικό στόχο την αποφυγή καταβολής φόρων, για να εμφανίζεται ως τυπικά ενήμερη αναφορικά με τις φορολογικές της υποχρεώσεις (υποβολή δηλώσεων κ.λπ.), τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όσο και στα αρχεία του TAXIS, και τελικό σκοπό, να αποφύγει τον φορολογικό έλεγχο και γενικά να μη δημιουργεί υποψίες, εμφανιζόμενη έτσι ως ενεργή επιχείρηση.

8) Απέκρυψε τις υποτιθέμενες συναλλαγές μη υποβάλλοντας συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

9) Ο διαχειριστής και μοναδικός εταίρος, ..... δεν είχε την δυνατότητα να διενεργεί συναλλαγές και να εκδίδει φορολογικά στοιχεία, από ..... και εντεύθεν επειδή από την ημερομηνία αυτή έχει συλληφθεί και κρατείται συνεχώς. Επίσης ο ίδιος αναφέρει ότι ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε πραγματικά η επιχείρηση και κατονομάζει τον ..... ως εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

10) Ο κατονομαζόμενος από τον διαχειριστή ως εκδότης των φορολογικών στοιχείων, ....., εισπράττει επιταγές που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές της εκδότριας επιχείρησης με τις επιχειρήσεις ..... Συμπληρωματικά για τον ..... έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου και έχουν καταλογισθεί παραβάσεις, ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο σε εικονικές συναλλαγές της εταιρείας ..... ΑΦΜ ..... Επίσης διενεργείται έρευνα και έχει εντοπισθεί να εισπράττει επιταγές και άλλης εταιρείας, για συναλλαγές που έχουν κριθεί στο σύνολό τους ως εικονικές ( Εταιρεία ..... ΑΦΜ .....). Κλήθηκε από την Υπηρεσία του ΣΔΟΕ να καταθέσει και ουδέποτε προσήλθε.

Πρόκειται ουσιαστικά, περί «ανύπαρκτης» από φορολογική και συναλλακτική άποψη επιχείρησης, με την έννοια ότι δεν δημιουργήθηκε για να διενεργεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές, αλλά δημιουργήθηκε ως επιχείρηση «εμπορίας» ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, προς διάφορες συμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης δεν απέδειξε ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων ακόμη και για τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν ενώ κρατείται στο κατάστημα κράτησης Άμφισσας, αφού αυτός προέβη σε θεώρηση βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης είτε αυτοπροσώπως, είτε εξουσιοδοτώντας τρίτο άτομο.

Η έκδοση των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, είχε σαν αποτέλεσμα για την ελεγχόμενη επιχείρηση την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α., όσο και από τις λήπτριες

επιχειρήσεις με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους.

Από τις παραπάνω πράξεις το Δημόσιο ζημιώθηκε από διαφυγή εμμέσων και αμέσων φόρων.

Για τις πιο πάνω διαπιστώσεις εκδόθηκε το Υ.Σ.Ε. αριθμ..... και η αριθμ. .... κλήση προς ακρόαση. Τα ως άνω έγγραφα διαβιβάστηκαν με το αριθμ. πρωτ.: ..... έγγραφό του ΣΔΟΕ στο Κ.Κ. .... προκειμένου να επιδοθούν στον κρατούμενο διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης. Το Κ.Κ. .... με τα αριθμ. πρωτ.: ..... έγγραφά του απέστειλε στο ΣΔΟΕ το αποδεικτικό επίδοσης της αριθμ. .... κλήσης προς ακρόαση και τις από.....έγγραφες εξηγήσεις του ....., αντίστοιχα. Το περιεχόμενο των ισχυρισμών που διατυπώνονται στο έγγραφο υπόμνημα του διαχειριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι ίδιο με εκείνο του υπομνήματος που έχει ήδη υποβάλει και αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες ..... της παρούσας έκθεσης ελέγχου.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ελεγκτικές διαπιστώσεις, παράλληλα με τα αναφερόμενα στα έγγραφα υπομνήματα του διαχειριστή της επιχείρησης, διαπιστώνει ότι ..... δεν απέδειξε ότι είναι παντελώς αμέτοχος στην έκδοση των φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης αφού:

- ο ίδιος ή εξουσιοδοτώντας τρίτους προβαίνει κατ' επανάληψη σε έναρξη εργασιών επιχειρήσεων διαφόρων νομικών μορφών (ατομική, Ε.Π.Ε. κλπ), ετερόκλητων αντικειμένων δραστηριότητας (αμμοβολές πλοίων, εμπόριο χαρτιού, διαφημιστική κλπ) σε βραχύ χρονικό διάστημα.
- αυτοπροσώπως ή εξουσιοδοτώντας τρίτους κατά περίπτωση προβαίνει σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων διαφόρων νομικών μορφών επιχειρήσεων .
- κατονομάζεται στις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την επιχείρηση «..... , στην ένορκη κατάθεση του .....
- δεν προσκόμισε στοιχεία, προγενέστερα του ελέγχου, με τα οποία να αναφέρει στις αρμόδιες δικαστικές ή φορολογικές αρχές τέλεση αξιόποινων πράξεων τρίτων προσώπων, αναφορικά με τις επιχειρήσεις που υποτίθεται ότι δραστηριοποιούταν (κλοπή – υπεξαίρεση φορολογικών στοιχείων ή απάτη κλπ).

Ο διαχειριστής της ελεγχόμενης επιχείρησης γνώριζε ότι ήταν αδύνατο να ασκήσει τις δραστηριότητες όλων των επιχειρήσεων για τις οποίες προέβη σε έναρξη εργασιών, παράλληλα. Όλες οι επιχειρήσεις συστήθηκαν με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδίδονταν τόσο πριν όσο και μετά την ημερομηνία έναρξης της κράτησής του. ....».

**β)** Για την επιχείρηση “.....:

« .....από τα συστήματα του taxis και elenxis διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχόμενη περίοδο 2007 έως και 2010 η επιχείρηση με την επωνυμία ..... δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Μ.Υ και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών -προμηθευτών. Οι μόνες δηλώσεις φορολογικού περιεχομένου που υποβλήθηκαν στις

ελεγχόμενες χρήσεις είναι κάποιες μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2007 και 2008.

Από έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων τρίτων επιχειρήσεων, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση “.....” δε δηλώνεται από καμία επιχείρηση ως πελάτης πλην κάποιων τιμολογίων από εταιρείες κινητής τηλεφωνίας. Αυτό σημαίνει ότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο η επιχείρηση δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων. Παρ' όλα αυτά, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων τρίτων επιχειρήσεων, εμφανίζεται να έχει πωλήσεις συνολικά για τα τέσσερα έτη αξίας άνω του ενάμιση εκατομμυρίου ευρώ.

Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου ..... έγγραφο στο αρμόδιο ΙΚΑ Θήβας για να πληροφορηθεί σχετικά με το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της ελεγχόμενης. Το αρμόδιο ΙΚΑ τους απάντησε με το υπ' αριθ. .... πρωτοκόλλου έγγραφο του ότι η ελεγχόμενη δεν βρέθηκε απογεγραμμένη.

Επίσης, κατά τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε την ..... διαπιστώθηκε ότι επί της οδού ..... δεν στεγάζεται η ελεγχόμενη αλλά λειτουργεί ατομική επιχείρηση με στοιχεία.....του ..... με ΑΦΜ ..... με δραστηριότητα εργαστήριο ταπετσαρίας.

Η Δ.Ο.Υ. .... τους απέστειλε την υπ' αριθ.... τόμος ... έτος ....ληξιαρχική πράξη θανάτου του ..... όπου αναγράφεται ως ημερομηνία θανάτου .... Συνεπώς, το σύνολο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων είναι πλαστά και εικονικά. Με δεδομένο, πλην του έτους 2007 που δεν γνωρίζανε την ακριβή ημερομηνία έκδοσης τους, ότι τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί μετά το θάνατο του ελεγχόμενου. ....».

έτσι βάσει των ανωτέρω οι εκδότες, δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότες εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

**Επειδή,** στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην από .....Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ( ΠΔ 186/92), της Δ. Ο.Υ. .... αναφέρεται ότι : «.....α)..... τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία «..... προς διάφορες επιχειρήσεις στην Ελληνική Επικράτεια και την πραγματοποίηση των συναλλαγών που εμφανίζονται σε αυτά, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και β)..... από έλεγχο της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, στην λήπτρια επιχείρηση ....., το έτος 2010 διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των πλαστών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν μεταγενέστερα του θανάτου του ελεγχόμενου. .... ».

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου – επεξεργασίας ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Περιφερικής Διεύθυνσης ..... και στην συνέχεια στην από ..... Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92) της Δ.Ο.Υ....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη

πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... α) **ως απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ' αριθ. .... Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και την υπ' αριθ. .... Προσωρινή Πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικ. έτους 2011 και β) **την επικύρωση** της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

Χρήση 2010

- Πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 (περ.β') του Ν. 4337/2015:  $24.015,40 \times 40\% = 9.606,00\text{€}$ .

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

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

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Επανεξέτασης**

**ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

