



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16/12/2016

Αριθμός απόφασης:4318

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

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

δ. 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.

ε. 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 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 της, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας 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 ..., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία **ακύρωσε λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη τήρησης της προβλεπόμενης διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013)**, την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 2007, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για επανάληψη διαδικασίας με θεραπεία της τυπικής πλημμέλειας και εκδόθηκε η με αριθμό νέα Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. σε αντικατάσταση της ως άνω ακυρωθείσας απόφασης, η οποία και επιδόθηκαν νόμιμα με συστημένη επιστολή.

Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 18.500,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2007-31/12/2007 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12, 18 § 9, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 92.500,00 € πλέον φπα 17.575,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 110.075,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η επιχείρηση δεν αποτελεί φορολογικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, γιατί, ο ΑΦΜ δεν είναι εικονικός ή ανύπαρκτος, έχει υποβάλλει έναρξη εργασιών, είχε θεωρήσει στοιχεία, συντάξαμε με τον ίδιο ιδιωτικό συμφωνητικό και το καταθέσαμε στη Δ.Ο.Υ., τον εξοφλήσαμε με δύο τραπεζικές επιταγές, και στα γραμμάτια είσπραξης αναγράφεται ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ και ΕΝΤΟΛΕΑΣ:
2. για τις παραλείψεις της ανυπαρξίας αγορών, πωλήσεων, προσωπικού, η μη υποβολή δηλώσεων ή έκδοση πλήθους πλαστών φορολογικών στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης, δεν φέρουμε ευθύνη.
3. ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διεξάγεται με τυπικότητα και να αποσκοπεί στην εξεύρεση ή/και την επαλήθευση της φορολογητέας ύλης με τρόπο διαφανή, αντικειμενικό και δίκαιο
4. επίκληση της ΠΟΛ 1055/26.04.2016
5. η άποψη του ελέγχου, ότι η εξόφληση του προμηθευτή ουδέποτε καταγράφηκε στα βιβλία της επιχείρησης είναι παντελώς αυθαίρετος.
6. το ιδιωτικό συμφωνητικό με τον προμηθευτή, δεν είναι το μόνο που έχουμε στη διάθεσή μας, για την απόδειξη της συναλλαγής.
7. δεν υπάρχει η σκοπιμότητα εκ μέρους μας, με την υποβολή εκπρόθεσμα του συμφωνητικού, η παράλειψη δε αυτή, συνεπάγεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007, 2008 και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος

περαιώσης Ν. 3888/2010, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis και από την με ημερομηνία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, "Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)..... "

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν, το αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στην κρινόμενη χρήση 2007, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε για τη διαχειριστική χρήση 2007 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 92.500,00 €, τα οποία είναι εικονικά, από την επιχείρηση '.....', ΑΦΜ, διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών

Επειδή, τα παραπάνω στοιχεία περιήλθαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσης που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τη διαχειριστική χρήση 2007), η ως άνω έκθεση αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση την οποία συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ..

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 " Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος."

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του Ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1019/28-01-2011 απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον

δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των [παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11](#) του ν. [3888/2010](#), καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης [ΠΟΛ.1138/11.10.2010](#).

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 **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, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία **χαρακτηρίστηκαν** από τον έλεγχο του **ως εικονικά** και σύμφωνα με το πόρισμα, ο προαναφερθείς εκδότης, '....., ο οποίος τήρησε βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., έχοντας θεωρήσει, στις, ισοζύγιο λογαριασμών γενικού-αναλυτικών καθολικών, βιβλίο απογραφής – ισολογισμών, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής και δελτία αποστολής:

α) ενώ αναζητήθηκε τόσο στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, όσο και στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του, δεν εντοπίστηκε, χωρίς να έχει γίνει μεταβολή ή διακοπή στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.,

β) δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2008-2012,

γ) έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά μόνο οι με αριθμό, και περιοδικές δηλώσεις φπα με χρωστικό υπόλοιπο 57 €, 76 € και 76 € αντίστοιχα, χωρίς να έχει υποβληθεί ουδεμία άλλη περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση φπα,

δ) στη χρήση 2007 έχει δηλωθεί, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων και τη διασταύρωση αυτών, ως πελάτης από διάφορες επιχειρήσεις με συνολική καθαρή αξία 14.201,01 €. Από τις δραστηριότητες που ασκούν όσες επιχειρήσεις την δήλωσαν ως πελάτη τους, προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητά της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα (οικοδομικά υλικά) ως αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα έχει εκδώσει 81 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 804.824,60 €.

ε) στη χρήση 2008 έχει δηλωθεί, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων και τη διασταύρωση αυτών, ως πελάτης από διάφορες επιχειρήσεις με συνολική καθαρή αξία 19.522,60 €. Από τις δραστηριότητες που ασκούν όσες επιχειρήσεις την δήλωσαν ως πελάτη τους, προκύπτει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητά της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα (οικοδομικά υλικά) ως αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα έχει εκδώσει 231 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.399.084,67 €.

στ) στη χρήση 2009 δεν έχει δηλωθεί, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων και της διασταύρωσης αυτών, ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Αντίθετα έχει εκδώσει 13 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 103.460,00 €.

ζ) στη χρήση 2010 δεν έχει δηλωθεί, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων και της διασταύρωσης αυτών, ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Αντίθετα έχει εκδώσει 28 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 107.907,22 €.

η) στη χρήση 2011 δεν έχει δηλωθεί, βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων και της διασταύρωσης αυτών, ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Αντίθετα έχει εκδώσει 11 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 77.490,00 €.

θ) δεν απασχόλησε προσωπικό από ενάρξεως, ως προκύπτει από τα υπ' αριθμ. και έγγραφα του Υπουργείου-Σώμα-τμήμα και ΙΚΑ-TEAM αντίστοιχα.

ι) από την υπ' αριθμ. δήλωση έναρξης επαγγέλματος, προκύπτει, ότι έχει δηλώσει ως ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ το χονδρικό εμπόριο ειδών υγιεινής και ως ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ εργασίες

εκσκαφών, χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, υδραυλικού εξοπλισμού, χονδρικό εμπόριο προκατασκευασμένων δομικών στοιχείων, εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων και αποχετευτικών έργων.

Επειδή, οι δραστηριότητες που περιγράφονται στα εκδοθέντα και υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, όπως η παροχή υπηρεσιών (επισκευή και συντήρηση – αποκατάσταση ζημιών λόγω παγετού στη βεράντα, μετώπες, στηθέα, εξωτερικά τοιχία – υδροβολή –ριτίνη & σοβάτισμα (700 τ.μ.), επισκευή & συντήρηση πισίνας – υδροβολή (220 τ.μ.), επισκευή & συντήρηση πισίνας-μόνωση πισίνας-εκτοξευόμενο σκυρόδεμα (220 τ.μ.) δεν έχουν δηλωθεί από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ως δραστηριότητες που ασκούσαν από την ίδια.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία **χαρακτηρίστηκαν** από τον έλεγχο της αρμόδιας ως προς την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, καθόσον, από το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της ΤΡΑΠΕΖΑΣ-ΥΠΟΚ/ΜΑ, προκύπτει η πιστοποίηση της ολοκλήρωσης του οικονομικού και φυσικού αντικείμενου της επένδυσης στα πλαίσια του προγράμματος ΠΕΠ (αρ. Σύμβασης – βεβαίωση ολοκλήρωσης επένδυσης [αρ. πρωτ.], στην οποία περιλαμβάνονται και οι εργασίες που περιγράφονται στα ως άνω υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, περαιτέρω η φορολογική αρχή, στήριξε την κρίση αυτή, ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται ως εκδότης, καθόσον ο εκδότης των ως άνω φορολογικών στοιχείων είχε υποβάλει στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση έναρξης επιτηδεύματος, είχε λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου και είχε προβεί σε θεώρηση βιβλίων και στοιχείων, ήταν δηλαδή φορολογικώς υπαρκτή, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του μη απασχολούμενου προσωπικού, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, ήταν δηλαδή συναλλακτικώς ανύπαρκτη.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων της [παρ. 1](#) (περ. γ και στ) και [4 του άρθρου 33](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, α. δεν προσκομίσθηκε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 1. επιταγών πληρωτέων και του λογαριασμού 2. όψεως της ... ΤΡΑΠΕΖΑΣ-ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ, εκ μέρους της προσφεύγουσας, καθώς και 3. το extrait της ως άνω Τράπεζας, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος των συναλλαγών.

β. δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον τελικό αποδέκτη των επιταγών.

γ. δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα δελτίων αποστολής υλικών στο εργοτάξιο, ούτως ώστε να αποδειχθεί η εκτέλεση των εργασιών.

Επιπρόσθετα, τονίζεται, ότι από τα στοιχεία του φακέλου, η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ήταν ανύπαρκτη επιχείρηση (στη διεύθυνση και σύμφωνα με δήλωση του ιδιοκτήτη του μισθωμένου ακινήτου έχει εγκαταλείψει το μίσθιο προς άγνωστη διεύθυνση), η οποία κατά σύστημα εξέδιδε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, δεν ανευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες διευθύνσεις έδρας και κατοικίας.

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 επιτηδευματός 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή η προσφεύγουσα, όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, " Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες."

Επειδή, η επικαλούμενη εκ μέρους της προσφεύγουσας ΠΟΛ 1055/6-04-2016 εγκύκλιο, αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, και έχει εφαρμογή, βάσει της ΠΟΛ 1216/1.10.2014, για δαπάνες

που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#), όπως ισχύει.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση:

της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 18.500,00 €.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).