



**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

20-10-2016

Αριθμός απόφασης:

3522

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, και τον διακριτικό τίτλο "....." ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή αυτής, ΑΦΜ κατά: **1)** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης

Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 2007 - 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις 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, 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:

Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η οποία **ακύρωσε λόγω τυπικής πλημμέλειας (μη τήρησης του τύπου της διαδικασίας νόμιμης επίδοσης των πράξεων)**, τις υπ' αρ. & Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικών χρήσεων 2007 και 2008 αντίστοιχα, 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 εκδόθηκαν οι με αριθμό αντίστοιχες νέες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων σε αντικατάσταση των ως άνω ακυρωθεισών πράξεων, οι οποίες και επιδόθηκαν νόμιμα στις στον διαχειριστή της προσφεύγουσας κ.

1) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.404,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' και 9 του Ν. 2523/1997 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55, 62, 66 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/17.10.2015, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 31.010,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης ".....», ΑΦΜ, με διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών ΕΠΙΧΩΜΑΤΩΣΕΙΣ."

2) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 78.395,00 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' και 9 του Ν. 2523/1997 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 55, 62, 66 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 7 του ν. 4337/17.10.2015, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 195.672,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης ".....», ΑΦΜ, με διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών ΕΠΙΧΩΜΑΤΩΣΕΙΣ."

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παραγραφή χρήσεων 2007, 2008.

2. έλλειψη νομίμου ερείσματος των φερόμενων ως παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε.

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου [...]

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου [...] Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία [...]» [η ρύθμιση της εν λόγω περ. α επαναλήφθηκε (με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο») με την παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) (Α' - 276/22-12-2006), που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του και μετά].

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. [...]». Με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) που ισχύει, σύμφωνα με την περ. ιγ του άρθρου 39, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, η περ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε ως εξής «β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2007 έως και 2009 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, με την Αποδοχή του υπ' αριθμ. ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010.

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.

«Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά

την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

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 επισυναπτόμενη την από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στις κρινόμενες χρήσεις 2007 & 2008, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε για τη διαχειριστική χρήση 2007 δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 31.010,00 € και για τη διαχειριστική χρήση 2008 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 195.987,50 €, τα οποία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, από την επιχείρηση ‘.....», ΑΦΜ, διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών ΕΠΙΧΩΜΑΤΩΣΕΙΣ.”

Επειδή, η παραπάνω έκθεση διαβιβάστηκε το 2013 στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 - 2008), 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 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ..

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 “ Άν 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 παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί”.

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. 1138/2010. **Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.** Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, η παραπάνω αναφερθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/94, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικών χρήσεων 2007 και 2008, και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες ως αφορώσες χρήσεις προς τις οποίες έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, γιατί σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 68 § 2 και 84 § 4 περίπτωση β του ν. 2238/94, το δικαίωμα του Δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα

στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, στερούνται της από τον νόμο απαιτούμενης νομίμου, επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε τόσο στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (.....), όσο και στο πόρισμα δικών της ελεγκτικών επαληθεύσεων που αφορά την προσφεύγουσα και κατέληξε τεκμηριωμένα στην διαπίστωση της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων.

Η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92, που συνοδεύει τις υπό κρίση Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διέπεται από αντικειμενικότητα, σαφήνεια ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει **να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

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, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ότι τα ληφθέντα τιμολόγια δεν είναι εικονικά, προσκόμισε, τα κάτωθι:

α) την από Σύμβαση έργου μεταξύ της (ως ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ) και της προσφεύγουσας (ως ΑΝΑΔΟΧΟΣ) για εκτέλεση του έργου «Κατασκευή εξοχικής κατοικίας με υπόγειο και πισίνα» στη θέση «.....» του Δήμου νομού

β) την από Σύμβαση έργου μεταξύ των & (ως ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ) και της προσφεύγουσας (ως ΑΝΑΔΟΧΟΣ) για εκτέλεση του έργου «Κατασκευή εξοχικής κατοικίας με υπόγειο και πισίνα» στη θέση «.....» του Δήμου νομού

γ) την από χωρίς ημερομηνία Σύμβαση έργου μεταξύ των (ως ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ) και της προσφεύγουσας (ως ΑΝΑΔΟΧΟΣ) για εκτέλεση του έργου «Κατασκευή νέας ισόγειας κατοικίας με υπόγειο, δεξαμενή πυρόσβεσης και υποσταθμό μέσης τάσης» στη θέση «.....» του Δήμου νομού

δ) τα από, & Ιδιωτικά Συμφωνητικά Υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας (ως ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ) και της εκδότριας των εικονικών τιμολογίων '.....', ως (ΥΠΕΡΓΟΛΑΒΟΣ) με αντικείμενο τις "ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΜΠΕΤΟΝ-ΣΙΔΗΡΟΙ ΟΠΛΙΣΜΟΙ" που αποτελούν μέρος των ως άνω προαναφερόμενων έργων.

ε) τιμολόγια μεταξύ υπεργολάβων και της προσφεύγουσας

στ) τις κάτωθι επιταγές καθώς και μεταφορά χρημάτων

α/α	ημερομηνία	επιταγή/μεταφορά	ποσό
1			3.000,00
2			13.000,00
3			15.000,00
4			4.961,60

5	.....	.....	7.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ		42.961,60

1	.....	.....	13.430,00
2	.....	.....	19.500,00
3	.....	.....	2.148,80
4	.....	.....	3.156,80
5	.....	.....	16.030,00
6	.....	.....	2.564,80
7	.....	.....	12.500,00
8	.....	.....	2.897,60
9	.....	.....	15.500,00
10	.....	.....	12.000,00
11	.....	.....	18.110,00
12	.....	.....	4.094,72
13	.....	.....	13.500,00
14	.....	.....	2.165,00
15	.....	.....	26.204,40
16	.....	.....	10.665,68
	ΣΥΝΟΛΟ		174.467,80

ζ) αντίγραφο κίνησης λογαριασμού της από

η) απόδοση εργολαβικού 3%, και

θ) υπεύθυνες δηλώσεις εργαζόμενων στην εκδότρια των εικονικών τιμολογίων

Επειδή, από τα παραπάνω προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά, και από τα στοιχεία του φακέλου, δεν αποδεικνύεται η μη εικονικότητα των ληφθέντων τιμολογίων, για τους παρακάτω λόγους:

1) Ως προς τις Συμβάσεις Έργων

α. Στις ως άνω με αριθμό 1, 2 & 3 συμβάσεις έργων μεταξύ της προσφεύγουσας και των εργοδοτών, δεν αναγράφεται το κόστος κατασκευής της οικοδομής ούτε στο σώμα της κύριας συμβάσεως αλλά ούτε και στο επισυναπτόμενο Παράρτημα – οικονομικής προσφοράς του αναδόχου.

Επίσης στο επισυναπτόμενο Παράρτημα – οικονομικής προσφοράς του αναδόχου όπου αναλύονται λεπτομερώς οι επί μέρους εργασίες της οικοδομής και στη στήλη ποσότητα (υλικού) αναγράφεται η ένδειξη “0”, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να συγκριθεί η ποσότητα των υλικών η οποία, απαιτείται για την ολοκλήρωση των επί μέρους εργασιών και η οποία αναγράφεται στα Ιδιωτικά Συμφωνητικά Υπεργολαβίας της προσφεύγουσας και της εκδότριας των τιμολογίων.

β. Δεν προσκομίσθηκαν οι επί μέρους πιστοποιήσεις των έργων (άρθρο 4 των συμβάσεων), ούτως ώστε να αποδειχθεί η εκτέλεση των επί μέρους εργασιών τις οποίες ανέλαβε ο εκδότης των τιμολογίων.

γ. Δεν προσκομίσθηκε το ημερολόγιο έργου (άρθρο 9 των συμβάσεων), ούτως ώστε να αποδειχθούν οι εκτελούμενες εργασίες κατ' είδος και ο αριθμός των εργαζομένων εργατοτεχνικών κατά ειδικότητα (όσον αφορά τις επί μέρους εργασίες του εκδότη των τιμολογίων).

2) Ως προς τα Ιδιωτικά Συμφωνητικά Υπεργολαβίας

α. Δεν προσκομίσθηκαν οι επιμετρήσεις των εργασιών του Υπεργολάβου (.....), οι οποίες συνδέονται άμεσα με το πρόγραμμα πληρωμών (άρθρο 3 των συμφωνητικών)

β. στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' των ως άνω συμφωνητικών, συμφωνείται, ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εργαζομένων βαρύνουν από κοινού τον Υπεργολάβο (.....) και τον εργοδότη (.....) κατά ποσοστό 100%

και 0% αντίστοιχα, και ακολούθως στους ΓΕΝΙΚΟΥΣ ΟΡΟΥΣ 1. ο υπερβολάβος υποχρεούται να αποδίδει στον εργοταξιάρχη ημερήσια κατάσταση προσωπικού εργαζομένων

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το έργο θα εκτελείτο από εργαζόμενους οι οποίοι θα ήταν ασφαλισμένοι από τον υπερβολάβο. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι η εκδότρια των εικονικών τιμολογίων και Υπερβολάβος δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

γ. δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα δελτίων αποστολής υλικών στα επί μέρους εργοτάξια, ως ο υπ' αριθμ. 6 όρος στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' των ιδιωτικών συμφωνητικών, ούτως ώστε να αποδειχθεί η εκτέλεση των εργασιών.

δ. δεν προσκομίσθηκαν οι τελικές πιστοποιήσεις συνοδευόμενες από την Τελική Επιμέτρηση για τη τελική εξόφληση του Υπερβολάβου, ως υπ' αριθμ. 8. όρος στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' των ιδιωτικών συμφωνητικών, ούτως ώστε να αποδειχθεί η εκτέλεση των εργασιών.

3) Ως προς το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του υπερβολάβου

α. το ως άνω προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό και το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ, δεν σχετίζεται με την υπό κρίση υπόθεση, γιατί αφορά εκτέλεση διαφόρων οικοδομικών εργασιών για το έργο «Συγκρότημα 2 νέων κτιρίων με 6 κατοικίες και 6 πισίνες» με Α.Ο. της '..... στη θέση «.....»

4) Ως προς τα προσκομισθέντα τιμολόγια με εκδότη την επιχείρηση «.....»

α. τα ως άνω Τ.Π.Υ. δεν σχετίζονται με την υπό κρίση υπόθεση, γιατί αφορούν "εργασίες κατασκευής οπλισμού σκυροδέματος στο έργο νέο 70... κτίριο γραφείων προσθήκη κατ' επέκταση σε διατηρητέο στον επί της οδού"

5) Ως προς τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων 3%

στη στήλη «σύντομη περιγραφή εκτελεσθέντος έργου κτλ» και για τα αντίστοιχα εκδοθέντα τιμολόγια της, αναγράφεται ένδειξη, ως κάτωθι πίνακας:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
.....	έργο
.....	έργο
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εκσκαφές
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία
.....	εμπορική εταιρεία

α. για τα εκδοθέντα τιμολόγια της διαχειριστικής χρήσης 2007 αναγράφεται η ένδειξη "έργο", ενώ τα αναληφθέντα έργα αναφέρονται στη θέση «.....» του Δήμου νομού

β. για τα εκδοθέντα με αριθμό 4-6-7-8-9-10-11-12-13-16-17-18 τιμολόγια διαχειριστικής χρήσης 2008 αναγράφεται η ένδειξη “εκσκαφές”, ενώ στα Ιδιωτικά συμφωνητικά Υπεργολαβίας η περιγραφή των επί μέρους εργασιών τις οποίες ανέλαβε η, είναι Μπετά καθαριότητας – Εδαφόπλακα – Μπετά φέροντα Οργανισμού C20/25 – Διαμόρφωση και Τοποθέτηση Σιδηρών Οπλισμών

γ. στα υπόλοιπα εκδοθέντα τιμολόγια της διαχειριστικής χρήσης 2008 αναγράφεται η ένδειξη “εμπορική εταιρεία”, με αποτέλεσμα να μη μπορεί να εξαχθεί συμπέρασμα για τη φύση των εργασιών.

6) Ως προς τις υπεύθυνες δηλώσεις εργαζομένων στην

α. ως αποδεικνύεται ανωτέρω, τα έργα, τα οποία ανέλαβε να εκτελέσει ως υπεργολάβος, η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ‘....., θα εκτελούνταν με εργαζόμενους οι οποίοι θα είχαν ασφαλιστεί από την ίδια ως άνω εταιρεία.

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι, η ως άνω εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και κατά συνέπεια δεν είχε την υποδομή να αναλάβει την εκτέλεση των έργων, ως περιγράφονται στα ιδιωτικά συμφωνητικά και στα εκδοθέντα ανά διαχειριστική χρήση φορολογικά στοιχεία.

Όσον αφορά δε, τις υπεύθυνες δηλώσεις, των 1. με ΑΔΤ, 2. με ΑΔΤ, 3. με ΑΔΤ και 4. με ΑΦΜ, με τις οποίες δηλώνουν ότι εργαζόταν στην εταιρεία κατά τα έτη 2007 – 2008, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο μέσω του συστήματος TAXIS οι ανωτέρω δεν έχουν δηλωθεί ως απασχολούμενοι από την εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ‘....., αλλά αντίθετα εμφανίζονται στην υποβληθείσα οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. έτους 2008 ως απασχολούμενοι στην προσφεύγουσα εταιρεία ‘.....

7) Ως προς τις επιταγές και το αντίγραφο λογαριασμού της από

α. δεν προσκομίσθηκε αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 1. επιταγών πληρωτέων και του λογαριασμού 2. όψεως της τράπεζας, εκ μέρους της προσφεύγουσας, καθώς και 3. το extrait της για ολόκληρη την περίοδο που αφορά τα υπό κρίση εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, παρά μόνο για την περίοδο 01.06-05.07.2007, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος των συναλλαγών.

β. ορισμένες από τις προσκομισθείσες επιταγές αξίας μεγαλύτερης των 15.000,00 € δεν είναι δίγραμμες, και η εξόφληση φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερη των 15.000,00 €, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 18 § 2 εδάφιο δεύτερο του Π.Δ. 186/1992, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του νόμου 2992/2002 και ισχύουν από την δημοσίευσή τους στο ΦΕΚ (20.3.2002), όπου αναφέρεται, ότι: “.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.”

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

δ. από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι:

1. ενώ στο από Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας, μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, και η οποία αφορά μέρους της κατασκευής εξοχικής κατοικίας με υπόγειο και πισίνα της κας. προβλέπεται αμοιβή 26.240,00 €, τα ληφθέντα τιμολόγια με εκδότη την εταιρεία ‘....., είναι 105.683,90 €,

2. ενώ στο από Ιδιωτικό Συμφωνητικό Υπεργολαβίας, μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, και η οποία αφορά μέρους της κατασκευής εξοχικής κατοικίας με υπόγειο και πισίνα της κας. προβλέπεται αμοιβή 27.140,00 €, τα ληφθέντα τιμολόγια με εκδότη την εταιρεία ‘....., είναι 87.360,28 €

3. ορισμένες επιταγές έχουν εισπραχθεί από τον κ. με ΑΦΜ ιδιωτικό υπάλληλο και με ΑΦΜ εργολάβο. Από το σύστημα TAXIS δεν διαπιστώθηκε να υπάρχει καμία συναλλαγή των ανωτέρω με την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ‘....., αντίθετα διαπιστώθηκε ότι για τη χρήση 2007 υπήρχαν συναλλαγές ύψους 177.801,04 € μεταξύ του με ΑΦΜ εργολάβο και της προσφεύγουσας εταιρείας ‘.....

ε. ενώ τα εκδοθέντα υπό κρίση τιμολόγια με φπα είναι συνολικής αξίας 270.067,18 € (36.901,90 € τη χρήση 2007 και 233.165,28 € τη χρήση 2008), η συνολική αξία των εκδοθεισών επιταγών και η μεταφορά μέσω τραπεζής είναι 217.429,40 € (42.961,60 € τη χρήση 2007 και 174.467,80 €, ήτοι ανεξόφλητο υπόλοιπο εκδοθέντων τιμολογίων 52.637,78 €.

8) επιπρόσθετα, τονίζεται, ότι από τα στοιχεία του φακέλου, η εκδότρια των υπό κρίση τιμολογίων ήταν ανύπαρκτη επιχείρηση (στη διεύθυνση ο χώρος παρέμεινε κλειστός και από τον Σεπτέμβριο του 2007 ουδέποτε λειτούργησε), η οποία κατά σύστημα εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία, δεν ανευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες διευθύνσεις έδρας και κατοικίας, δεν προσκομίσθηκαν βιβλία και στοιχεία, δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις φπα.

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 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 ως επικαλείται, 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 αρμόδια φορολογική αρχή εκτός των προσβαλλόμενων Πράξεων Κ.Β.Σ., εξέδωσε και το υπ’ αριθμ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 για τα οικ. έτη 2008 – 2010, συμπεριλαμβανόμενης της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης των επίμαχων εικονικών τιμολογίων για τα αντίστοιχα έτη 2007 και 2008, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην από οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Π.Δ. 186/1992

Επειδή, στις ο διαχειριστής της προσφεύγουσας κ., υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή την με αριθμ. πρωτ. αίτηση, αποδεχόμενος το υπ’ αριθμ. συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 και στη συνέχεια στις με την υπογραφή της σχετικής Πράξης Διοικητικής Επίλυσης, κατέβαλε εφάπαξ την καταλογισθείσα διαφορά φόρου που προέκυψε από το ως άνω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, με τα υπ’ αριθμ. Διπλότυπα Είσπραξης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ.:, και την επικύρωση:

1) της υπ’ αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, 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 12.404,00 €.

2) της υπ’ αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 78.395,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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).