



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 17.10.2016

Αριθμός απόφασης: 1260

**Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατά των υπ' αριθ. .... και ..... πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 2007 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. .... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 2007 και 2008 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 2007 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 257.412,00 €, λόγω λήψης σαράντα (40) εικονικών φορολογικών

στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 451.600,00 € , πλέον Φ.Π.Α. 85.804,00 € από την επιχείρηση ..... , με Α.Φ.Μ. ....

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 204.915,00 € , λόγω λήψης είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 296.500,00 € , πλέον Φ.Π.Α. 56.335,00 € από την επιχείρηση ..... , με Α.Φ.Μ. .... και λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 63.000,00 € , πλέον Φ.Π.Α. 11.970,00 € από την επιχείρηση ..... , με ΑΦΜ .....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου τυγχάνουν παντελώς ελλιπείς, προκειμένου να χαρακτηρίσουν τις ένδικες συναλλαγές του εικονικές.
- 2) Τελούσε σε απόλυτη καλή πίστη κατά τις συναλλαγές του με την ..... και την .....
- 3) Οι παραβάσεις που του αποδόθηκαν πρέπει να μετατραπούν από λήψη εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές σε λήψη εικονικών αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για όλως υπαρκτές συναλλαγές.
- 4) Επιβαλλόμενη η αναδρομική εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του ν. 4174/2013 και του ν. 4337/2015 περί ριζικής μείωσης των ειδικών προστίμων Φ.Π.Α.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 φορολογικώς 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 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 το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από ...../2016 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ (η οποία έλαβε υπόψη τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής) περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα στο σύνολό τους των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

Όσον αφορά την εκδότηρα .....

α) ο λογιστής που φέρεται να υπογράφει τις υποβληθείσες δηλώσεις είναι φορολογικά ανύπαρκτος,

β) τόσο ο πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος κύριος ....., όσο και ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ. κύριος ....., όσο και το μέλος Δ.Σ. κύριος ..... είναι μοναδικοί εταίροι σε άλλες εταιρείες στις οποίες έχουν επίσης καταλογισθεί παραβάσεις για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων,

γ) έχει καταθέσει εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. μόνο της χρήσης 2005,

δ) στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού ..... στον ..... (διαμέρισμα 3<sup>ου</sup> ορόφου σε πολυκατοικία) υπάρχει μόνιμα κλειστό γραφείο με αναγραφόμενη την επωνυμία της εταιρείας στην είσοδο,

ε) έχουν θυροκολληθεί κατ' επανάληψη προσκλήσεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκαν οι εκπρόσωποι της επιχείρησης,

στ) στη δηλωθείσα αποθήκη στον ..... μετά από επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει ακίνητο (αποθήκη – εργοτάξιο),

ζ) ο διευθύνων σύμβουλος δεν ευρέθη ποτέ στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας και δεν έχει υποβάλλει ατομική δήλωση φόρου εισοδήματος τα τελευταία χρόνια,

η) εμφανίζει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο της δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα, ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα

φορολογικά στοιχεία, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις έως σήμερα, έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων, δεν αναγράφει ή αναγράφει σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτους αριθμούς μεταφορικών, μέσων τα οποία δεν πραγματοποίησαν τις μεταφορές, ασκεί πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνεπώς όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ..... με ΑΦΜ ..... είναι στο σύνολό τους εικονικά.

Όσον αφορά την εκδότρια ..... εμφανίζει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο της δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα, ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις έως σήμερα, έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων, δεν αναγράφει ή αναγράφει σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτους αριθμούς μεταφορικών μέσων, τα οποία δεν πραγματοποίησαν τις μεταφορές, ασκεί πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνεπώς όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ..... με ΑΦΜ ....., είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επιπροσθέτως παρότι οι συνολικές συναλλαγές είναι μεγάλης αξίας, τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν με ποσά καθαρής αξίας από 9.000,00 € έως 12.500,00 € και πολλά εξ' αυτών εκδόσεως την ίδια ημέρα ή την επομένη (ενδεικτικά στις .....2007 υπάρχουν δεκατέσσερα (14) Τ.Π.Υ. εκδόσεως ..... με ποσά από 9.000,00 € έως 12.500,00 € συνολικής καθαρής αξίας 158.500,00 €) έτσι ώστε να μην υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης με δίγραμμη επιταγή ή τραπεζική κατάθεση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας εκ μέρους της φορολογικής αρχής όσον αφορά την εικονικότητα των συναλλαγών είναι αβάσιμος.

#### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 εμπειριστатωμένα 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**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση του ΣΤΕ «...όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...».

**Επειδή**, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 533/2013).

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 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 επιχειρήσεώς 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**, το ύψος της αξίας, ο όγκος κάθε συναλλαγής και τα είδη των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή και σχέσεις εμπιστοσύνης μεταξύ αντισυμβαλλομένων, στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν στην προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων. Η αποδοχή και καταχώρηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας κρίνεται ότι δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και της λήπτριας.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι η εικονικότητα υπάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη και ότι οι παραβάσεις που του αποδόθηκαν πρέπει να μετατραπούν από λήψη εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές σε λήψη εικονικών αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου**, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72, παρ. 32 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/2013), ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο

διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: **α)** Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.»....

**Επειδή**, ο προσφεύγων δε ζήτησε να εκδοθούν οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, στα χρονικά πλαίσια που ορίζονται στο άρθρο 72, παρ. 32 του ν. 4174/2013, οι αποφάσεις ορθώς εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ: .....

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

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2007**

|          |             |
|----------|-------------|
| Πρόστιμο | 257.412,00€ |
|----------|-------------|

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2008**

|          |             |
|----------|-------------|
| Πρόστιμο | 204.915,00€ |
|----------|-------------|

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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).