



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ..
Fax : ..

Καλλιθέα 03/10/2016

Αριθμός Απόφασης 3313

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 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης '' με αντικείμενο εργασιών ''.....'', που έχει έδρα στην θέση, κατά:

1) Της υπ' αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ,

2) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού. Φόρου Εισ/τος,

3) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α,

4) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4ν.2523/97),

5) Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/97) του προϊσταμένου ΔΟΥ για το οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.1) Την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ,

2) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισ/τος,

3) Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α,

4) Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 ν. 2523/97),

5) Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ(άρθρο 6 ν. 2523/97) του προϊσταμένου ΔΟΥ, καθώς και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της ίδιας ΔΟΥ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση των.

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 ατομικής επιχείρησης '', 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:

Ο προσφεύγων, είχε υποβάλει την με αριθ. καταχώρησης δήλωση στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3) καθώς και την αντίστοιχη δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (αρ. καταχώρησης) και **είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραίωσης**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 15 ν. 3296/1994**.

Μετά την αυτοπεραίωση, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994**, τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ. Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου. Συγκεκριμένα:

A. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η, με αντικείμενο εργασιών, με έδρα, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ και ΠΛΑΣΤΑ (εκτός του υπ' αριθμ.....ΔΑΠ-TIM) διότι δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και οι αναγραφόμενες στα φορολογικά αυτά στοιχεία συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν.

Επίσης από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν (άρθρο 20 του Π.Δ.186/92) προκύπτει ότι η επιχείρηση με την επωνυμία είχε λάβει από την επιχείρηση «..... για τη χρήση 2009 ένα (1) φορολογικό στοιχείο (TIM-Δ.Α. Νο) συνολικής καθαρής αξίας 4.889,00 € πλέον Φ.Π.Α.

B. Με την υπ' αριθμ. εντολή επιτόπιου μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, επανέλεγχος φορολογίας ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1)Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, 2)Φορολογίας εισοδήματος, 3)Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4)Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97), από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Κ.Β.Σ

Εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, από την ατομική επιχείρηση της 1(ένα) φορολογικό στοιχείο, στη χρήση 2009, καθαρού ποσού 4.889,00€, πλέον Φ.Π.Α ποσού 928,91€, το οποίο είναι εικονικό στο σύνολό του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 & 18§§§1,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και 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, ήτοι πρόστιμο ποσού 1.955,60€ (4.889,00€ x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις

Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου.

-Ότι το ύψος της αξίας του μεμονωμένου ληφθέντος εικονικού στοιχείου δεν είναι, μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζει σημαντικά ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών του υποχρεώσεων, έτσι τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν **επαρκή και ακριβή**, αφού δεν επηρεάζει σημαντικά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, τα δε καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν λογιστικά για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009 όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και την υποβληθείσα δήλωση μετά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13-17 του ν. 3296/2004 και μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

	01/2009-12/2009
Ακαθάριστα έσοδα Βιβλίων και Στοιχείων	85.204,20
Καθαρά Κέρδη με Λογιστικό Προσδιορισμό	28.154,01
Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	28.154,01
Πλέον : Λογιστικές Διαφορές	4.889,00
Φορολογητέα Καθαρά Κέρδη	33.043,01

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** οικονομικού έτους 2010 ποσού 1.711,15€, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού 2.053,38 € και συνολικού ποσού 3.764,53 €, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκε:

Η υπ' αριθμ. **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009–31/12/2009, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 928,91 €, πλέον Προσαυξήσεων 120% ποσού 1.114,69 € και συνολικά 2.043,60€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Επιβολή προστίμων Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ..... **Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009–31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2523/1997**, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού 2.786,73 €, ήτοι [928,91x3], το οποίο βεβαιώθηκε στις

- Η υπ' αριθμ..... **Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009–31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του Ν. 2523/1997** με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού 300,00€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση**:

- 1) Της υπ' αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ,
 - 2) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού. Φόρου Εισ/τος
 - 3) Της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α
 - 4) Της υπ' αριθμ..... Πράξης Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 ν.2523/97)
 - 5) Της υπ' αριθμ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/97)
- για τους κατωτέρω λόγους:

- Δεν έγινε πραγματικός και ουσιαστικός έλεγχος επί των πραγματικών περιστατικών και έτσι φαίνεται ότι προέκυψε εικονική συναλλαγή.
- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής γιατί το βάρος της απόδειξης, το έχει αυτή και όχι ο λήπτης.
- Η συναλλαγή είναι πραγματική και τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ** ορίζεται ότι :
«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, στην **παραγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ** ορίζεται ότι :
«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, 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, με τη περιπτ. β' της **παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55

του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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

Επειδή, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α),

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... »

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

«1. 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.»

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοι-

χεία για να αποδείξει την πραγματικότητα της συναλλαγής.

Πιο συγκεκριμένα, στο Κεφάλαιο “Πόρισμα Ελέγχου” στις σελίδες 18 & 19, της από έκθεσης μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση βιβλίων & έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ.ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ αναφέρεται ότι, ως προς την λήπτρια ατομική επιχείρηση :

1. Δεν παρουσίασε κανένα στοιχείο για την απόδειξη της ανωτέρω συναλλαγής, όπως εξόφληση μέσω τράπεζας ή επιταγής ή τιμοκατάλογο του φερόμενου ως προμηθευτή.
2. Υπήρχε έλλειψη του στοιχείου διακίνησης , στο τιμολόγιο δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων.
3. Φέρεται να αγόραζε εμπορεύματα από προμηθευτή που σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να τα πουλήσει.
4. Το ΔΑ-TIM. εκδόθηκε και παραδόθηκε την ενώ η λήπτρια ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) αναφέρει ότι το παρέλαβε την
5. Το υπό κρίση στοιχείο φέρει εμφανείς αλλοιώσεις .

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 επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτος (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 ανύπαρκτος) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην σελίδα 2 & 3 του από Πληροφοριακού Δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ για την εκδότρια 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: « ...1. Η ατομική επιχείρηση της δεν λειτούργησε ποτέ και διατήρησε τον συγκεκριμένο επαγγελματικό χώρο μόνο για το χρονικό διάστημα από (ημερομηνία σύνταξης μισθωτηρίου συμβολαίου) έως (ημερομηνία κατά την οποία αποβλήθηκε από την εκμισθώτρια λόγω μη καταβολής μισθωμάτων).

2. Ο χώρος που στεγαζόταν βάσει του μισθωτηρίου συμβολαίου ήταν συνολικού εμβαδού τ.μ. και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να χωρέσουν στο χώρο αυτό και μάλιστα να πραγματοποιηθούν εργασίες και επισκευές σε λεωφορεία, μηχανήματα έργων και σε σκάφη.
3. Αντικείμενο εργασιών της όπως δηλώθηκε από την ίδια στην έναρξη της είναι το χονδρικό εμπόριο μοτοσυκλετών και ανταλλακτικών και το δευτερεύον το λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων μερών- εξαρτημάτων και όχι συνεργείο επισκευής βαρέων οχημάτων, λεωφορείων και σκαφών ή την πώληση διαφημιστικού υλικού.
4. Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων εκ μέρους της φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε από τους λήπτες αυτών με μετρητά, πάγια σχεδόν τακτική σε περιπτώσεις έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.
5. Σε κανένα ΔΑΠ-ΤΙΜ. δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά των εν λόγω εμπορευμάτων και κανένα δεν φέρει την υπογραφή του παραλήπτη.
6. Ουδέποτε η υπέβαλλε από ενάρξεως και μέχρι σήμερα συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. Έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 και μάλιστα το οικ. 2006 δηλώνει εισοδήματα μόνο από μισθωτές υπηρεσίες . Επίσης έχει υποβάλλει μόνο μια περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. του 4ου τριμήνου του 2007 με πιστωτικό υπόλοιπο 1.836,36 € και μία εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 2006.
7. Όλα τα εκδοθέντα στοιχεία, από αυτά που βρέθηκαν , είναι πλαστά με την έννοια ότι αυτά δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , δεδομένου ότι η εκδότρια επιχείρηση έχει θεωρήσει Τ.Δ.Α. από και καθόλου Τ.Π.Υ.
8. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων από καμία επιχείρηση δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης και ως εκ τούτου δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό για την πραγματοποίηση των εργασιών που περιγράφονται στα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία, αλλά ούτε και τα ανταλλακτικά που εμφανίζεται να εμπορεύεται.
9. Από την ημερομηνία ενάρξεως των εργασιών της και μέχρι σήμερα, όπως μας γνώρισε με έγγραφο του το υποκ/μα του ΙΚΑ – ΕΤΑΜδεν έχει απογραφεί στο μητρώο Εργοδοτών και δεν έχει απασχολήσει προσωπικό», έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου για την κρινόμενη χρήση 2009, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα 18 της από 13-03-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση βιβλίων & έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ., ως προς το ληφθέν από την “..... φορολογικό στοιχείο αναφέρεται ότι: «.....ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τα προκύψαντα από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, την έλλειψη αγορών, την έλλειψη μεταφορικών μέσων, καθώς και τους λόγους ουσίας, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν ανωτέρω, κατέληξε στην πορισματική κρίση ότι, η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση

....., ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, **εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο** για δαπάνη, η οποία ουδέποτε πραγματοποιήθηκε, με σκοπό να εμφανίσει αυξημένες δαπάνες, μειώνοντας αναλόγως τα κέρδη της και τη φορολόγηση αυτών και επιπλέον να ιδιοποιηθεί το Φ.Π.Α. που εξέπεσε και δεν αποδόθηκε από την εκδότρια επιχείρηση στο Δημόσιο».

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ως λήπτης του εικονικού στοιχείου εξέπεσε από το φόρο των εκροών το ΦΠΑ που αναλογούσε στο εικονικό στοιχείο με αποτέλεσμα την απόδοση μικρότερου ποσού ΦΠΑ, στην δε φορολογία εισοδήματος εμφάνισε μεγαλύτερα έξοδα και λιγότερα καθαρά κέρδη κατά το ποσό της καθαρής αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί τις οποίες 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 με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση: **1)** της υπ'αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, **2)** της υπ'αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισ/τος, **3)** της υπ'αριθ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., **4)** της υπ'αριθ..... Πράξης Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 4 ν. 2523/97), **5)** της υπ'αριθ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

A)) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού : **1.955,60 €** (4.889,00X40%)

B) Ως προς την φορολογία ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.711,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.053,38 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.764,53 €

Γ) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	928,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.114,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.043,60 €

Δ) Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : **2.786,73€** (928,91X 3)

Ε) Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρου 4 ν. 2523/1997)

Πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997 ποσού : **300,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή 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).