



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Καλλιθέα, 26.9.2016

Αριθμός απόφασης: 3286

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.2016) απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανή προσφυγή του του
Α.Φ.Μ. με έδρα στην , κατά:

Α) Της υπ' αριθμ./29.3.2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008 – 31.12.2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Β) Της υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2009 – 31.12.2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Γ) Της υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 – 31.12.2010. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Δ) Της υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Α) την υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008 – 31.12.2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Β) Την υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2009 – 31.12.2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Γ) Την υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 – 31.12.2010. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

Δ) Την υπ'αριθμ./29.3.2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 14.4.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

1) Με την υπ' αριθμ./29.3.2016 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτ. δ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §2, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα δύο (2) εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2008, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.710,00 € .

2) Με την υπ' αριθμ./29.3.2016 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτ. δ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §2, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2009, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 3.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 580,00 € .

3) Με την υπ' αριθμ./29.3.2016 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτ. δ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §2, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα τριών (3) εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2010, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 5.850,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1345,50 € .

4) Με την υπ' αριθμ./29.3.2016 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περίπτ. δ' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §2, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από τον προσφεύγοντα ενός (1) εικονικού τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου στην διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2011, εκδόσεως της επιχείρησης « », Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 2.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 552,00 € .

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 24.3.2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./21.10.2014 εντολής του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της 30.10.2013 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω

έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος κρίθηκαν εικονικά ως προς τις εμφανιζόμενες σε αυτά συναλλαγές.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Από το συνδυασμό των περί εικονικότητας διατάξεων του ΚΒΣ, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, και την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, προκύπτει ότι όταν αποδίδεται σε συγκεκριμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια 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. Εξάλλου, στην περίπτωση αυτή, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων, στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση όμως, η φορολογική αρχή, η οποία κατά τα προεκτεθέντα, έχει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τα ανωτέρω ανυπαρξίας (ή της ελλείψεως δηλώσεως έναρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 533/2013, 2078/2009, 1553/2003, 2445/2002 κ.α.).

2) Στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει σαφώς από την Έκθεση Ελέγχου και γίνεται δεκτό από τους ελέγξαντες υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, όλες οι ανωτέρω συναλλαγές που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά, ώστε ουδεμία αμφιβολία υπάρχει περί εικονικότητας των σχετικών συναλλαγών η δε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση πόρρω απέχει από το να μπορεί να χαρακτηριστεί φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Ειδικότερα, η εν λόγω επιχείρηση έχει προβεί στις κάτωθι ενέργειες ενώπιον των αρμοδίων φορολογικών αρχών, από τις οποίες τεκμαίρεται η ύπαρξη συναλλακτικής δραστηριότητας από αυτήν :

α) Έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης δραστηριοτήτων στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών .

β) Έχει λάβει νόμιμα ΑΦΜ, το οποίο και αναγράφεται στα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

γ) Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (βλ. σελ. 12 και 15 της Έκθεσης).

δ) Είχε νομίμως θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια ως άνω Δ.Ο.Υ.

2) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την λήψη των υπό κρίση τιμολογίων τελούσε σε καλή πίστη και επομένως δεν έπρεπε να του επιβληθούν τα πρόστιμα..

3) Επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015 στο οποίο αναφέρεται

ότι:.....

«Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Συνεπώς, υπό την ισχύ του νέου νόμου, το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, ακόμη και αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο, δεν θεωρείται εικονικό και ως εκ τούτου δεν καταλογίζεται σχετική παράβαση. Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφαρμοστέα τυγχάνει η ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, δυνάμει της οποίας δεν θεωρείται εικονικό το στοιχείο που αφορά πραγματική συναλλαγή ακόμη και αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο, όπως εν προκειμένω και άρα δεν επιβάλλεται πρόστιμο. Κατόπιν των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν παράνομες και θα πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (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 παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος 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, στην από 24.3.2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της

ιδίας Δ.Ο.Υ., περιέχεται απόσπασμα της από 30.10.2013 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ., στο οποίο περιλαμβάνεται η κρίση περί της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους. Ειδικότερα στις σελίδες 12-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση» αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια επιχείρηση », Α.Φ.Μ. είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

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)).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ., ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές με την ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος. Περαιτέρω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος, τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι πρόκειται περί εικονικής συναλλαγής τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη .

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 πραγματοποιήσεώς 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). Άλλωστε, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στις σελίδες 12-15 της οικείας έκθεσης ελέγχου, στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις για την εκδότρια επιχείρηση» προκύπτει με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Συνεπώς δεν τίθεται θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος, καθόσον, προϋπόθεση για τη καλοπιστία του λήπτη, σύμφωνα και με τις ως άνω αναφερόμενες αποφάσεις του ΣτΕ, είναι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων να μην είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/97:

“ Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις παραγράφου 3 του άρθρου 7 Ν. 4337/2015 (Μεταβατικές διατάξεις του για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας):

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:

- α)
β)

γ)
δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
.....

Επειδή με βάση τις ανωτέρω ειδικές διατάξεις ορθώς ο έλεγχος επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα ίσα με το 20% των ληφθέντων από αυτόν εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, οι δε λόγοι που προβάλλει ο προσφεύγων, ότι έπρεπε να εφαρμοσθεί η ευνοϊκότερη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία «Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...» απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμοστέες οι ειδικές διατάξεις παραγράφου 3 του άρθρου 7 Ν. 4337/2015 διότι πρόκειται για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου 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 αρ. πρωτ. πρωτοκόλλου/26.4.2016 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, Α.Φ.Μ.

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' Ν. 4337/2015 ποσού : $9.000,00 \times 20\% =$ **1.800,00 €**

Β) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' Ν. 4337/2015 ποσού : $3.000,00 \times 20\% =$ **600,00 €**

Γ) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' Ν. 4337/2015 ποσού : $5.850,00 \times 20\% =$ **1.170,00 €**

Δ) Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' Ν. 4337/2015 ποσού : $2.400,00 \times 20\% =$ **480,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).