



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

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

Καλλιθέα, 24/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2354

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 1) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός και 2) της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ως συνυπόχρεου, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 1) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και 2) της, ΑΦΜ, ως συνυπόχρεου, 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:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005, πρόστιμο συνολικού ποσού 9.724,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7 του ν.4337/2015 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία :

- δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων – Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 24.310,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.618,90 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ, ως κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2005				
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	A/A Παρ/κού	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	, ΑΦΜ 1.....	Τ.Π.Υ. Νο	11.750,00 €	2.232,50 €
2	, ΑΦΜ	Τ.Π.Υ. Νο	12.560,00 €	2.386,40 €
ΣΥΝΟΛΟ:			24.310,00 €	4.618,90 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στην προσφεύγουσα υπήρξε το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (..... αριθμ. πρωτοκόλλου Δ.Ο.Υ.), με το οποίο διαβιβάστηκε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την ως άνω με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005. Μεταξύ των πελατών της επιχείρησης του, ΑΦΜ, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα. Κατόπιν του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο ελέγχου Τακτικός έλεγχος στα είδη

φορολογίας : Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ., Λοιποί Φόροι, Τέλη και Εισφορές διαχειριστικών περιόδων 08/03/2005-31/12/2008.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης, ισχυριζόμενοι ότι :

1. Έλλειψη αιτιολογίας της καταλογιστικής πράξης

Ο έλεγχος για το συμπέρασμά του αυτό έλαβε υπόψη του μόνο τα πληροφοριακά δελτία και δεν έλαβε υπ'όψιν του ότι :

α. Δεν υπέπεσε ξανά σε άλλη παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, πλην μίας ακόμη η οποία έχει περαιωθεί με συμβιβασμό με τη φορολογική αρχή.

β. Η φερόμενη παράβαση έλαβε χώρα στην πρώτη διαχειριστική περίοδο.

γ. Δηλώθηκαν κέρδη ποσοστού περίπου 40% επί του κύκλου εργασιών όταν ο αντικειμενικός συντελεστής καθαρών κερδών του Υπουργείου Οικονομικών είναι μόλις 11%.

δ. Ελλείπει προσωπικού ήταν απολύτως αναγκαία η συνεργασία της με τον εκδότη των επίδικων στοιχείων, ο οποίος είναι πιθανό βέβαια να εμφανίσθηκε με ψευδή στοιχεία, πλην όμως ήταν αδύνατο να το αντιληφθούνε.

ε. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του τα έργα που εκτέλεσε και θεώρησε εσφαλμένα ανύπαρκτες τις συναλλαγές της με τον εκδότη των στοιχείων ή τον εν αγνοία της εμφανισθέντα ως εκδότη με το όνομα

Συνεπώς ο έλεγχος δεν απέδειξε και δεν αιτιολόγησε το συμπέρασμά του ότι τα ληφθέντα στοιχεία ήταν εικονικά.

2. Καλή πίστη της εταιρείας ως λήπτριας των επίμαχων τιμολογίων

Το έτος 2005 είχε αναλάβει να εκτελέσει μέρος του έργου τοποθέτησης δαπέδου στο από τον εργολάβο και εξέδωσε για την εργασία της τα με στοιχεία, και τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών. Ο εξέδωσε με τη σειρά του το με αριθμό τιμολόγιό του προς την προσφεύγουσα για τις εργασίες που του ανάθεσε στο ανωτέρω έργο του

Επίσης κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο εξέδωσε για εργασίες της στο , στη και στην εταιρία τα υπ'αριθμ., και τιμολογία της. Ο εξέδωσε προς αυτήν το υπ'αριθμ. τιμολόγιό του για τις επιμέρους εργασίες που του ανάθεσε στα αναφερόμενα αμέσως ανωτέρω έργα.

Δεν μπορούσε και δεν όφειλε να γνωρίζει εάν ο ανωτέρω τηρεί τις φορολογικές του υποχρεώσεις ή όχι. Η συνεργασία της με τον εμφανισθέντα ως ήταν απολύτως αναγκαία διότι ήταν αδύνατον να εκτελέσει με προσωπική του και μόνο εργασία, όλα τα ανωτέρω έργα ο εταίρος της

3. Παραγραφή

Το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για έλεγχο των επίδικων διαχειριστικών περιόδων έχει παρέλθει λόγω παρόδου πενταετίας.

Σημειώνεται ότι οι προσφεύγοντες ως προσβαλλόμενη πράξη εκ παραδρομής αναφέρουν την υπ'αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, αντί της ορθής, ήτοι της υπ'αριθμ., όπως συνάγεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ.

Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και προς συμπλήρωση του φυσικού φακέλου της υπόθεσης η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ.

πρωτ. (ΔΕΔ..... διαβιβαστικό με συνημμένα φωτοαντίγραφα των : 1) υπ' αριθμ. έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, 2) υπ' αριθμ. και Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 11.750,00 € και 12.560,00 € εκδόσεως του, ΑΦΜ, 3) υπ' αριθμ. καιεντολών ελέγχου, 4) με αριθμ. πρωτ. εγγράφου της Δ.Ο.Υ..... , 5) με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ..... και 6) με αριθμ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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 τη πενταετίας.».

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2005 για την οποία οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι έχει υποπέσει σε παραγραφή, παρατάθηκε ως ακολούθως:

- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§β' του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, **παρτείνονται κατά δύο (2) έτη** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

«α).....

β) **για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί** κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή

επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν.4337/2015 :

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 **παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί** (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, εν προκειμένω έχει εκδοθεί η υπ'αριθμ. εντολή .../-...-**2013** τακτικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αντικείμενο ελέγχου Τακτικός έλεγχος στα είδη φορολογίας : Εισόδημα, ΦΠΑ, Έλεγχος Εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί Κ.Β.Σ., Λοιποί Φόροι, Τέλη και Εισφορές διαχειριστικών περιόδων 08/03/2005-31/12/2008.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη διαχειριστικής περιόδου 08/03/2005-31/12/2005 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το 2016, ήτοι **εντός της προβλεπόμενης βάσει των ανωτέρω διατάξεων νόμου προθεσμίας του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών.**

Συνεπώς, όλοι οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν.186/1992 :

«2. Κάθε έγγραφη 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 άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) 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 σύμφωνα με άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 :

«4. Εικονικά 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

.....».

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).

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).

Επειδή, οι σχετικοί ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία το ανύπαρκτο της συναλλαγής, αβασίμως προβάλλονται, καθόσον όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., η κρίση περί της εικονικότητας στο σύνολό τους των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του, ΑΦΜ

....., προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, τόσο του **διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στον εκδότη των επίμαχων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων** όσο και του **διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα επιχείρηση – λήπτρια.**

Συγκεκριμένα, **από τον διενεργηθέντα από τη Δ.Ο.Υ. στον εκδότη των επίμαχων εικονικών** και σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ως άνω Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από τα αναφερόμενα στην επισυναπτόμενη έκθεση της Δ.Ο.Υ. ο εκδότης :

«1.Από ενάρξεως (02-06-2003) δεν έχει υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις, δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων και εν γένει δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις καθορισμένες από τους φορολογικούς νόμους υποχρεώσεις του ως επιτηδευματίας.

2.Από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. σχετικά με την υποβολή δηλώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων, εμφανίζει να έχει συναλλακτική δραστηριότητα-μόνο ως προμηθευτής- στις χρήσεις 2003 και ιδιαίτερα στις χρήσεις 2004 και 2005. Ο ίδιος υπέβαλε στην υπηρεσία την με αρ.πρωτ. υπεύθυνη δήλωση ν.1599/1986, δηλώνοντας α) απώλεια όλων των φορολογικών στοιχείων που είχε θεωρήσει (ένα μπλοκ Τ.Π.Υ., ένα μπλοκ Α.Π.Υ., και ένα μπλοκ Δ.Α. από 1-50 φύλλων έκαστο) β) ότι δεν έχει κάνει χρήση των συγκεκριμένων παραστατικών, τα οποία ισχυρίζεται ότι κάποιος τα έχει χρησιμοποιήσει εν αγνοία του, γ) ότι δεν γνωρίζει κανέναν από τους φερόμενους ως πελάτες του, δ) ότι δεν λειτούργησε ποτέ το γραφείο που νοίκιασε (έδρα) στην οδό , ε) σε σχετική ερώτηση, ότι δεν έχει δηλώσει μέχρι σήμερα την απώλεια των φορολογικών στοιχείων στην Αστυνομία, απάντησε ότι δεν το είχε αντιληφθεί.

3.Η ελεγχόμενη δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, για να εκδίδει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας. Αυτό διαπιστώθηκε από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών.».

Συνεπώς, προκύπτει με πλήρη τεκμηρίωση ότι ο εκδότης είναι **συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές** που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επιπλέον, **από τον διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία**, ο οποίος προέβει σε κατάσχεση (αριθμ. έκθεσης κατάσχεσης) των επίμαχων φορολογικών στοιχείων - Τ.Π.Υ. και εκδόσεως του ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι :

1) Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα υπ'αριθμ. και φορολογικά στοιχεία – τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

2) Η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με απόδειξη είσπραξης και δεν έγινε με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι, καθόσον ουδέν σχετικό αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να τροποποιεί το πόρισμα του ελέγχου και να στοιχειοθετεί τον πραγματικό χαρακτήρα της συναλλαγής ή την καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή όλοι οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας για έργα που ανέλαβε απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι καθόσον δεν προσκόμισε έγγραφες συμβάσεις, ούτε συμβάσεις παραχώρησης σε τρίτους τμήματος εργασιών, από τις οποίες να προκύπτουν με βεβαιότητα στοιχεία όπως οι αναλήψεις των έργων, οι εργασίες που έπρεπε να εκτελεστούν και η συμφωνηθείσα αμοιβή.

Επειδή η προσκομισθείσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υπεύθυνη δήλωση (άρθρ. 8 ν.1599/1986) του κ., δεν φέρει επί του σώματος αυτής ημερομηνία και γνήσιο υπογραφής και συνεπώς δεν δύναται να ληφθεί υπόψη. Σε κάθε δε περίπτωση δεν συνοδεύεται από τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής 1) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και 2) της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρ. 7 ν.4337/2015 : 9.724,00 € (24.310,00 € X 40 %)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).