



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 17/06/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2211**

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

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), 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στη, Τ.Κ.

....., κατά της υπ' αριθμ./16-02-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./16-02-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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:

Με την υπ' αριθμ./16-02-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 9.908,00 €, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της **τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 49.540,00 € πλέον ΦΠΑ 9.412,60 €, για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεν αλλά από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στα υπ' αριθμ. ΔΑ Νο, ΤΠ Νοκαθαρής αξίας 12.470,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.369,30 ευρώ, ΔΑ-ΤΠ Νο καθαρής αξίας 12.320,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.340,80 ευρώ, ΔΑ-ΤΠ Νοκαθαρής αξίας 12.250,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.327,50 ευρώ και ΔΑ-ΤΠ Νο καθαρής αξίας 12.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.375,00 ευρώ, που εκδόθηκαν από την ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, του άρθρου 11, του άρθρου 12, του άρθρου 18 παρ. 1, 2 και 9, του άρθρου 30 παρ. 1, 2, 3 περ. γ', 4, 7, 8 και 9 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10β, του άρθρου 9 παρ. 1 και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Η ως άνω παράβαση εδράζεται επί της από 16/02/2016 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ,

με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας δελτίο πληροφοριών και απόσπασμα έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, βάση του οποίου η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία περιγραφόμενα ως άνω από την προαναφερθείσα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει νομίμως όσα υποχρεούται, αρκούμενη σε διαπιστώσεις και συμπεράσματα ως προς τον καταλογισμό φορολογικών παραβάσεων σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης.
2. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη ως λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων φερόμενων από τη φορολογική αρχή ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και τούτο διότι δεν γνώριζε και δεν μπορούσε να γνωρίζει και καλοπίστως αγνοούσε την οποιαδήποτε φερόμενη από την φορολογική αρχή ανυπαρξία της εκδότριας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....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 την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 τα όσα ορίζονται στην παρ. 3 περ. δ' του άρθ.7 του ν.4337/2015 :

«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, από την από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτουν τα εξής:

Η επιχείρηση, η οποία φέρεται εν προκειμένω ότι εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής), τα οποία αποδέχθηκε και χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα για να μην αποδώσει σημαντικά ποσά Φ.Π.Α. στο Δημόσιο:

1. Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 17/01/2000 στη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, θεώρησε βιβλία Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. και τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία, ήτοι α) Δελτίο Αποστολής σειρά, β) Δελτίο Αποστολής σειρά και γ) Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, ενώ την 30/09/2010 υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών και δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση ότι απώλεσε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία: α) Δελτίο Αποστολής σειρά, β) Δελτίο Αποστολής σειράκαι γ) Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής

2. Η έδρα της επιχείρησης ήταν στη, μία αποθήκη τ.μ. στον όροφο, ιδιοκτησίας του, με τον οποίο η εν λόγω επιχείρηση υπέγραψε μισθωτήριο συμβόλαιο διάρκειας 14 ετών και μηνιαίο μίσθωμα ευρώ. Επιπλέον, ο, Α.Φ.Μ., λειτουργούσε στον ίδιο χώρο από 31/12/1994 έως 03/01/2005 την ατομική επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ήτοι την Τα μισθώματα του εν λόγω ακινήτου, που κατέβαλε η και εισέπραττε ο, κατασχέθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, λόγω ύπαρξης χρεών του Στη συνέχεια το συγκεκριμένο ακίνητο της έδρας της ατομικής επιχείρησης, ιδιοκτησίας κατασχέθηκε αναγκαστικά λόγω ύπαρξης χρεών του ιδιοκτήτη, εκπλειστηριάστηκε, υποβλήθηκε από την υπερθεματίστρια τράπεζα η σχετική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, δηλώνεται ως κενό από την ιδιοκτήτρια στις αναλυτικές καταστάσεις για μισθώματα ακινήτων (Ε2) των χρήσεων 2000-2008 και αποβλήθηκε από το ακίνητο ο και εγκαταστάθηκε η, ωστόσο η ατομική επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής για μεταφορά της έδρας της, μετά την ανωτέρω έξωση στο κτίριο που στεγαζόταν μέχρι την ημερομηνία αποβολής.

3. Σε έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, η Δ.Ε.Η. απάντησε ότι για το ακίνητο (.....) υφίσταται ένας μετρητής με αριθμό παροχής στο όνομα, επομένως οι καταναλώσεις ηλεκτρικού ρεύματος δεν αφορούν μόνο το κτίριο της έδρας της

4. Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ., ενώ από τις υποβληθείσες δηλώσεις Ε3 προκύπτει ότι δήλωσε ποσά αμοιβών προσωπικού στις χρήσεις 2003, 2004 και 2005.

5. Δεν είχε στην κατοχή της ιδιότητα ή μισθωμένα αυτοκίνητα Φ.Ι.Χ.

6. ΔΕΝ υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για κανένα έτος εκτός από τα έτη 2001 και 2003, ενώ δηλώνεται από τρίτους για όλα τα έτη (2000-2009). Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι και δήλωσαν στην επιχείρηση ως προμηθεύτρια, προκύπτει ότι για τις χρήσεις 2000-2009, η ως άνω εταιρία φαίνεται να εξέδωσε τιμολόγια συνολικής αξίας 5.957.016,00 ευρώ, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υπέβαλαν επίσης τρίτοι και δήλωσαν ως πελάτη την προκύπτει ότι για τις ίδιες χρήσεις δηλαδή 2000-2009, η εν λόγω εταιρία πραγματοποίησε αγορές, δαπάνες και έλαβε αντίστοιχα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας μόλις 1.814.911,00 ευρώ από το έτος 2000 μέχρι και το έτος 2009. Ως εκ τούτου, το ύψος των πωλήσεων (5.957.016,00 ευρώ), συγκρινόμενο με τις αγορές εμπορευμάτων (1.814.911,00 ευρώ), υλικών ή δαπανών είναι δυσανάλογο έως εξωπραγματικό, δηλαδή οι πωλήσεις της εταιρίας σε καμία περίπτωση δεν δύναται να αναπαριστούν πραγματικά μεγέθη ή διαφορετικά είναι αδύνατο να πουλά είδη που ουδέποτε απέκτησε. Από τη σύγκριση και επεξεργασία των ανωτέρω δεδομένων

προκύπτει ότι η, για το μεγαλύτερο μέρος των πωλήσεών της, πωλούσε εμπορεύματα που δεν διέθετε, ενώ μόνο για μικρές ποσότητες είχε τη δυνατότητα να διενεργεί πωλήσεις.

7. Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες όμως ήταν ανακριβείς ως προς τα έσοδα και τα έξοδα σύμφωνα με τη διασταύρωση που έγινε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

8. ΔΕΝ προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία από τη χρήση 2006 μέχρι και 2008, αν και ζητήθηκαν επανειλημμένα με γραπτές προσκλήσεις, στερώντας από τον έλεγχο τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων, κάτι το οποίο ερμηνεύτηκε ως προσπάθεια υπεκφυγής και μη διευκόλυνσης ελέγχου.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» από τη χρήση 2003 μέχρι και 2008 κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥΣ.

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι το τιμολόγιο πώλησης Νο με το δελτίο αποστολής Νο και τα τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής Νο, Νο και Νο με φερόμενο ως εκδότη την επιχείρηση «.....» βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας και λήπτριας αυτών. Λαμβάνοντας δε υπόψη:

α) το γεγονός ότι η επιχείρηση, όπως προέκυψε από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ήταν ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας, της πραγματοποίησης των συναλλαγών και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί στις πωλήσεις που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία,

β) το γεγονός ότι η επιχείρηση δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρίπολης απώλεια ορισμένων φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα,

γ) το γεγονός ότι η εξόφληση όλων των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία ήταν λίγο κάτω από το όριο των 15.000,00 ευρώ (> 15.000 ευρώ απαιτείται εξόφληση μέσω τράπεζας σύμφωνα με το άρθρο 18 του Κ.Β.Σ.) **πραγματοποιήθηκε τοις μετρητοίς** από την προσφεύγουσα, μολοντί επρόκειτο για ποσό σημαντικά μεγάλο για τα δεδομένα της επιχείρησης και συνεργαζόταν για πρώτη φορά με έναν άγνωστο προμηθευτή, όπως ηκαι

δ) το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής), ικανά για να τεκμηριώσει ότι συναλλάχθηκε με την,

ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεν αλλά από πρόσωπο διαφορετικό, από αυτό που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία, και ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τελούσε σε γνώση της εικονικότητας των τιμολογίων και επιπλέον ως λήπτρια των στοιχείων αυτών, σύμφωνα και με τις

διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ. ΔΕΝ επιβεβαίωσε με άλλα αποδεικτικά στοιχεία που υποχρεούνταν να παράσχει εφόσον τα είχε, φέροντας την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων. Εξ όλων όσων ανωτέρω αναφέρθηκαν προκύπτει ότι η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο της εκδότριας εταιρίας αποδείχθηκε πέραν πάσης αμφιβολίας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δέον να απορριφθούν διότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι έχουν μεν πραγματοποιηθεί οι επίμαχες συναλλαγές, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με την φερόμενη ως εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων πώλησης και τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής επιχείρηση, η οποία ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά, παρά με κάποιο τρίτο υποκρυπτόμενο πρόσωπο.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1634/94 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι εφόσον, (όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καθώς και την Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης) η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η επιχείρηση «.....», που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία και αποδέχθηκε η προσφεύγουσα, ήταν ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΑ ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ, με την έννοια της επαγγελματικής δραστηριότητας, της πραγματοποίησης των συναλλαγών και κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια ΕΙΚΟΝΙΚΗ, το γεγονός αυτό αρκεί κατ' αρχήν για την απόδειξη και της εικονικότητας των φερόμενων ως εκδοθέντων από την εταιρεία αυτή φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων πώλησης και τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής), και επομένως η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή της, να αποδείξει με περαιτέρω στοιχεία την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Αναφορικά δε με το μερικότερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η αρμόδια φορολογική αρχή, ήτοι η Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας δεν απέδειξε νομίμως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, παρά στηρίχθηκε στις διαπιστώσεις και στα συμπεράσματα του ελέγχου που εξήγαγε η Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ως προς τον καταλογισμό φορολογικών παραβάσεων σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης «.....», τυγχάνει νόμου και ουσίας αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός, διότι δεν αποκλείεται ο έλεγχος να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης ή της ίδιας φορολογικής αρχής ή οποιασδήποτε άλλης δημόσιας υπηρεσίας, τις διαπιστώσεις των οποίων υιοθετεί η έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και παραπέμπει σ' αυτές, (πρβλ. ΣτΕ 2633/2002, 3101/1994).

Επειδή, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, εικονικά τιμολόγια υφίστανται στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες διαπιστώνεται από τις αρμόδιες Αρχές είτε ότι, κατά την έκδοσή τους, δεν πραγματοποιήθηκε κάποια εμπορική συναλλαγή, αλλά μόνο διακίνηση τιμολογίων για την κάλυψη λογιστικών ή άλλων αναγκών των συναλλασσομένων επιτηδευματιών, που απέβλεπε σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης, είτε πραγματοποιήθηκε μεν συναλλαγή, αλλά οι εκδότες τους ήταν πρόσωπα άγνωστα ή ανύπαρκτα στις αρμόδιες, σύμφωνα

με τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια αυτά διευθύνσεις, Δ.Ο.Υ., με την έννοια ότι δεν είχαν δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος τους, ούτε είχαν θεωρήσει στοιχεία σ' αυτές. Στην τελευταία, εξάλλου, περίπτωση, δεδομένης και της τυπικότητας των παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαπίστωση και μόνο από τη Φορολογική Αρχή ότι οι αναγραφόμενοι σε τιμολόγια πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών ως πωλητές ή ελεύθεροι επαγγελματίες και οι εκδότες τους είναι άγνωστα πρόσωπα ή ανύπαρκτα στις αρμόδιες, σύμφωνα με τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια αυτά διευθύνσεις, Δ.Ο.Υ. κατά τα ανωτέρω, ή ανύπαρκτα πρόσωπα ή ότι δεν ασκούν επιχείρηση ή ασκούν διαφορετική από τη δηλωθείσα (ΔΕφΘεσ/κης 10/1999), αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση και του επιτηδευματία αγοραστή, που δέχεται τέτοια στοιχεία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, δηλαδή ότι δεν είχε γνώση της εικονικότητας (ΣτΕ 1217/1995, 958/1992, 2844/1992, 690/1988, ΔΕφΑθ 509/2009, 10/1999, ΔΕφΘεσ/κης 2900/2000). Τα ανωτέρω ισχύουν αναλόγως και στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο επιτηδευματίας αγοραστής προμηθεύεται διάφορα είδη αγαθών από εταιρεία, η οποία, αν και τηρεί νομίμως βιβλία και στοιχεία του ανωτέρω Κώδικα και εκδίδει θεωρημένα από τη φορολογική Αρχή τιμολόγια πώλησης, δεν αναπτύσσει παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα και κρίνεται εκ του λόγου αυτού, από τα αρμόδια όργανα, ως εικονική (ΔΠρΑθ 599/2007).

Στην προκειμένη περίπτωση, το γεγονός ότι η επιχείρηση δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τρίπολης απώλεια ορισμένων φορολογικών της στοιχείων, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα και τα χρησιμοποίησε ως δαπάνες στα τηρούμενα βιβλία για να αυξήσει την αξία των εισροών της και κατά συνέπεια να μειώσει τον Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο και επιπλέον να μειώσει πλασματικά τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, σημαίνει ότι κάποιος άλλος διοχέτευε τα φορολογικά στοιχεία και η ελεγχόμενη επιχείρηση γνώριζε ότι δεν ήταν η

Επιπροσθέτως, τα επίμαχα τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής εκδόσεως της, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα, έχουν όλα συνολική αξία λίγο μικρότερη από το ποσό των 15.000,00 ευρώ, γεγονός που καταδεικνύει τη μεθόδευση των σχετικών συναλλαγών κατά τρόπο ώστε να αποφευχθεί η πληρωμή τους μέσω τράπεζας, όπως θα απαιτούνταν εάν ξεπερνούσαν το όριο των 15.000,00 ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ. Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η εξόφληση των επίδικων φορολογικών στοιχείων έγινε τοις μετρητοίς πράγμα μη σύνηθες στις συναλλαγές και επιπλέον δεν εκδόθηκαν αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής για την εξόφλησή τους, μολονότι τόσο η προσφεύγουσα όσο και η φερόμενη ως εκδóτρια των επίμαχων τιμολογίων τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και το σύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές είναι να εκδίδονται αποδείξεις είσπραξης ή πληρωμής.

Άλλωστε, πρέπει να σημειωθεί ότι το γεγονός ότι τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από την ανύπαρκτη επαγγελματικά, κατά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, επιχείρηση συνεπάγεται ότι υποκρύπτεται τρίτο πρόσωπο, το οποίο και δεν κατονόμασε η προσφεύγουσα, ήτοι δεν προσδιόρισε με ποιό πρόσωπο πράγματι συνήψε τις σχετικές

επιχειρηματικές συμφωνίες και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν πράγματι αυτό που εκτέλεσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές και εξέδωσε τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε κατήγγειλε στην αρμόδια φορολογική αρχή, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις της για προσκόμιση στοιχείων, πριν το φορολογικό έλεγχο το γεγονός της ανυπαρξίας του εκδότη, ούτε προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να κάνει αναφορά στην εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των συναλλαγών της ίδιας της προσφεύγουσας με την επιχείρηση

Όλα τα παραπάνω αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε γνώση ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης, ήτοι γνώριζε ότι η δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τις συναλλαγές.

Η καλή πίστη της προσφεύγουσας δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα ένδικα τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής αποτυπώνουν μεν πραγματική συναλλακτική δραστηριότητα, καθόσον ο έλεγχος δεν απέδειξε ανυπαρξία των αναγραφεισών σε αυτά συναλλαγών, εκδόθηκαν, όμως, από εταιρία, η οποία, αν και τηρούσε βιβλία και στοιχεία θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και είχε δηλώσει την έναρξη του επαγγέλματος της, δεν διέθετε το απαιτούμενο εργατικό δυναμικό, δεν προκύπτει ότι είχε αναθέσει την εκτέλεση των εργασιών της σε τρίτον και, τέλος, για το μεγαλύτερο μέρος των υποτιθέμενων πωλήσεων της, εμφανίζεται να πωλούσε εμπορεύματα που δεν διέθετε, και συνεπώς δεν μπορούσε να ασκήσει εμπορική ή παραγωγική δραστηριότητα, προκύπτει ότι η έκδοση των ενδίκων φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία «.....» αφορούσε σε συναλλαγές άλλων (τρίτων) επιχειρήσεων, οι οποίες αποσκοπούσαν στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Ενόψει αυτού και δοθέντος περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα δεν προσδιόρισε με ποιο πρόσωπο πράγματι συνήψε τις σχετικές επιχειρηματικές συμφωνίες, προκειμένου να διαπιστωθεί η επικαλούμενη από αυτή αδυναμία της να γνωρίζει την ανυπαρξία οποιασδήποτε δραστηριότητας από την εκδότρια εταιρεία, συνεπάγεται ότι αποδεχθείσα η προσφεύγουσα το προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία ευθύνεται για την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση, κατ' απόρριψη του σχετικού ισχυρισμού της περί καλής της πίστης ως αναπόδεδικτου (ΔΠρΑθ 599/2007).

Επειδή, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά**

συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε αυτήν με οποιονδήποτε άλλο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε αναταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι πραγματοποιήθηκαν μεν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, από πρόσωπο όμως διαφορετικό από τον φερόμενο ως εκδότη, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας-λήπτριας των στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/02/2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ Α' Λάρισας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 ημερομηνία κατάθεσης και αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Χρήση 2008:

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 δ' ν.4337/2015 : **49.540,00 X 20% = 9.908,00 ευρώ**

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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).