



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 12-05-2016

Αριθμός απόφασης: 1743

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131406550
ΦΑΞ : 2131604566

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 από 09-02-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ....., που εδρεύει στο, οδός, κατά των κάτωθι:

Α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2008,

Β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009,

Γ) της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

Δ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 01-11-2008 έως 31-12-2009,

Ε) της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

ΣΤ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009,

Ζ) της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

Η) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009,

Θ) της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,
και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις κάτωθι:

Α) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2008,

Β) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009,

Γ) την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

Δ) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 01-11-2008 έως 31-12-2009,

Ε) την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

ΣΤ) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009,

Ζ) την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας,

Η) την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009,

Θ) την με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-02-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 2.608,00€ λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 9 §12 και §1, 18 §2 και §3, και 30 §4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του άρθρου 19 §3 και §4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 §1 περ. δ του ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

2. Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2009 έως 31-12-2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 18.175,80€ λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 9 §12 και §1, 18 §2 και §3, και 30 §4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), του άρθρου 19 §3 και §4 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 §1 περ. δ του ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10β του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

3. Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01-11-2008 έως 31-12-2009 του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ύψους 10.415,90€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 12.499,08€, ήτοι σύνολο προς καταβολή ύψους 22.914,98€, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν.2238/94 και ν..4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Οριστική Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

4. Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 19.744,61€ πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 23.693,53€, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή ύψους 43.438,14€, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

5. Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 03-11-2008 έως 31-12-2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 59.233,83€, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης αντίστοιχων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ως ανωτέρω περιγράφεται, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ, η οποία εκδόθηκε βάσει των διαλαμβανομένων στα με αριθ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. , με το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. η από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), της προσφεύγουσας εταιρείας, , από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία είναι λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις η προσφεύγουσα εταιρεία:

- για την περίοδο 03-11-2008 έως 31-12-2008, έλαβε το παρακάτω εικονικό και πλαστό φορολογικό στοιχείο, για υπαρκτή συναλλαγή, του οποίου η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη,

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....			13.040,00	2.477,60	15.517,60

- για την περίοδο 01-01-2009 έως 31-12-2009, έλαβε τα κάτωθι επτά (7) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία για υπαρκτές συναλλαγές των οποίων η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη, πλέον ακόμα 2 φορολογικών στοιχείων (προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπέβαλε η προσφεύγουσα), τα οποία δεν εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, ούτε τέθηκαν στην διάθεση αυτού από την προσφεύγουσα, παρά την πρόσκληση για προσκόμιση που της επιδόθηκε. Η συνολική καθαρή αξία των εννέα (9) φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 90.879,00€.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
...	...	...	13.040,00	2.477,60	15.517,60
			12.540,00	2.382,60	14.922,60
			12.810,00	2.433,90	15.243,90
			12.910,00	2.452,90	15.362,90
			8.499,00	1.614,81	10.113,81
			7.290,00	1.385,10	8.675,10
			7.290,00	1.385,10	8.675,10

Με την με αριθ. πρωτ. /09-02-2016 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την ακύρωση των προαναφερόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προβάλλοντας τα εξής:

- Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές, και προς ενίσχυση τούτου, επικαλείται τις ισόποσες καταθέσεις στον ατομικό λογαριασμό του
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι όλα τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν στο ακέραιο, και χωρίς να υπάρξει όφελος.
- Ούτε γνώριζε, ούτε είχε κάποια ένδειξη ότι η εκδότρια εταιρεία είχε διακόψει την λειτουργία της, καθόσον οι υπηρεσίες της παρέχονταν κανονικά και τα τιμολόγια είχαν διάτρηση. Επιπλέον δεν υπήρχε τρόπος να ελεγχθούν περαιτέρω τα φορολογικά στοιχεία λόγω της νομοθεσίας περί προσωπικών δεδομένων.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί πλαστότητας και μερικής εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην πλαστότητα και την μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων. Περιγράφεται δε αναλυτικά ποια φορολογικά στοιχεία κρίνονται πλαστά και μερικώς εικονικά, ποιος εμφανίζεται ως εκδότης των στοιχείων αυτών, ποια η αξία των στοιχείων και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α., ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και κάθε στοιχείο του ελέγχου που αναιρεί τυχόν αμφισβήτηση περί της εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, στην πρόσκληση από τον έλεγχο προς την προσφεύγουσα εταιρεία, να προσκομίσει τυχόν αποδεικτικά στοιχεία και να εκφράσει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο χωρίς όμως επί της ουσίας να απαντήσει στις καταλογισθείσες παραβάσεις αλλά περιορίστηκε στην προσκόμιση παραστατικών με καταθέσεις ύψους 20.500,00 € σε λογαριασμό της εταιρείας, Τράπεζα, και καταθέσεις ύψους 66.000,00 € στον ατομικό λογαριασμό του κ.,, χωρίς την προσκόμιση στοιχείων που να αιτιολογούν τις καταθέσεις στον ατομικό λογαριασμό και όχι στον λογαριασμό της εταιρείας (εξ' ολοκλήρου) που εμφανίζεται ως εκδότης των τιμολογίων, ήτοι χωρίς την προσκόμιση συμφωνητικού ή άλλου εγγράφου στο οποίο να αναφέρεται ότι η εξόφληση των τιμολογίων θα γίνεται σε ατομικό λογαριασμό εταίρου. Κατά συνέπεια δεν τεκμηριώνεται ότι οι συναλλαγές αυτές αφορούσαν εξόφληση μέρους των επίμαχων τιμολογίων και δεν αποτελούν στοιχεία της ύπαρξης «καλής πίστης» εκ μέρους του λήπτη. Επιπλέον δεν προσκόμισε άλλα νόμιμα στοιχεία, αποδεικτικά της κατά τον χρόνο των συναλλαγών καλής του πίστεως, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά ή συμβάσεις έργου που να προσδιορίζουν το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας από την «.....», το χρονικό διάστημα για την ολική ή τμηματική

ολοκλήρωση αυτής , το συνολικό ποσό της πληρωμής του αναδόχου καθώς και τον τρόπο πληρωμής της παρεχόμενης υπηρεσίας.

Επειδή, όπως αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η εκδότρια εταιρεία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ....., αποτελεί «συναλλακτικά» ανύπαρκτη επιχείρηση, καθόσον, σύμφωνα με τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής: α) η επιχείρηση είχε κάνει έναρξη εργασιών το έτος, με το από διαλυτικό συμφωνητικό το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιρειών του Πρωτοδικείου συμφωνήθηκε η διάλυσή της και η διακοπή των εργασιών αυτής κάτι που δεν δηλώθηκε ως οφείλονταν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., β) έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι και αυτήν που αφορά το οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003), έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι και αυτήν του 1^{ου} τριμήνου του έτους 2003, έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι και αυτή της χρήσης 2003 και έκτοτε δεν έχει υποβληθεί άλλη δήλωση περιοδική ή εκκαθαριστική γ) η τελευταία χρήση για την οποία η επιχείρηση υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών ήταν η χρήση 2004, ενώ διασταυρωτικοί έλεγχοι που έγιναν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ. για τις χρήσεις 2005-2008 έδειξαν ότι υπήρχε τέτοια υποχρέωση. Πιο συγκεκριμένα και μετά την διάλυσή της δηλώνεται ως προμηθευτής σε επιχειρήσεις έχοντας εκδώσει για τα υπό κρίση έτη 2008 και 2009, 152 και 144 φορολογικά στοιχεία, αντίστοιχα.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, στοιχειοθετείται πλήρως η πλαστότητα και η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα, και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά. Τα συμπεράσματα επομένως του ελέγχου ως προς την πλαστότητα και μερική εικονικότητα, των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.3 του Ν. 2523/97 θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ) ... Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις... 2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, παρ. 10 του ν. 2523/1997 ορίζεται το πρόστιμο για την παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα: «10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) 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 ιδιαίτερη 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. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ 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)... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, «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».

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1225/28-09-2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «...τα ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών

φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.).»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 παράγραφος 1 ορίζεται: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επί των οποίων 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. /09-02-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Διαφορά φόρου	10.415,90 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.499,08 €
Σύνολο προς καταβολή	22.914,98 €

2. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Πρόστιμο βάσει άρθρου 7 ν. 4337/2015	2.608,00 €
--------------------------------------	-------------------

3. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Πρόστιμο βάσει άρθρου 7 ν. 4337/2015	18.175,80 €
--------------------------------------	--------------------

4. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	19.744,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.693,53 €
Σύνολο προς καταβολή	43.438,14 €

5. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97	59.233,83 €
---	--------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).