



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

Καλλιθέα 02/03/2016

Αριθμός απόφασης: 686

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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 05/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., εδρεύουσας στου ΖΩΓΓΡΑΦΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ..., κατά α)

της υπ' αριθ. ...Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και
β) της υπ' αριθ. ...Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και β) την υπ' αριθ. ... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/06/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 16/02/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ. ...προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 50.174,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012- 31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη λήψη από την προσφεύγουσα δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων πλαστών και εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 27.180,00 €, και συγκεκριμένα των κάτωθι:

α/α	Αριθμός & Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	7/01.10.2012	1.375,00 €	316,25 €	1.643,25 €
2	8/03.10.2012	1.529,00 €	351,67 €	1.880,67 €
3	9/05.10.2012	2.234,00 €	513,82 €	2.747,82 €
4	10/10.10.2012	1.895,00 €	435,85 €	2.330,85 €
5	11/22.10.2012	1.094,00 €	251,62 €	1.345,62 €
6	12/01.11.2012	2.055,00 €	472,65 €	2.527,65 €
7	13/07.11.2012	1.079,00 €	248,17 €	1.327,17 €
8	14/12.11.2012	1.349,00 €	310,27 €	1.659,27 €
9	15/21.11.2012	1.285,00 €	295,55 €	1.580,55 €
10	16/25.11.2012	1.628,00 €	374,44 €	2.002,44 €

11	17/29.11.2012	970,00 €	223,10 €	1.193,10 €
12	18/03.12.2012	1.324,00 €	304,52 €	1.628,52 €
13	19/04.12.2012	1.590,00 €	365,70 €	1.955,70 €
14	20/05.12.2012	1.470,00 €	338,10 €	1.808,10 €
15	21/12.12.20.12	2.085,00 €	479,55 €	2.564,55 €
16	22/13.12.2012	1.946,00 €	447,58 €	2.393,58 €
17	23/14.12.2012	2.122,00 €	488,06 €	2.610,06 €
18	24/17.12.2012	150,00 €	34,50 €	184,50 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	27.180,00 €	6.251,40 €	33.383,40 €

Β) Με την υπ' αριθ. ...προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 27.480,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη λήψη από την προσφεύγουσα δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων πλαστών και εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 18.517,00 €, και συγκεκριμένα των κάτωθι:

α/α	Αριθμός & Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
1	26/18.01.2013	1.500,00 €	345,00 €	1.845,00 €
2	27/22.01.2013	801,00 €	184,23 €	985,23 €
3	28/23.01.2013	855,00 €	196,65 €	1.051,65 €
4	30/24.01.2013	365,00 €	83,95 €	448,95 €
5	31/01.02.2013	1.222,00 €	281,06 €	1.503,06 €
6	33/05.02.2013	1.235,00 €	284,05 €	1.519,05 €
7	34/07.02.2013	950,00 €	218,50 €	1.168,50 €
8	35/08.02.2013	1.053,00 €	242,20 €	1.295,20 €
9	36/11.02.2013	1.153,00 €	265,20 €	1.418,20 €
10	37/13.02.2013	710,00 €	163,30 €	873,30 €
11	38/14.02.2013	820,00 €	188,60 €	1.008,60 €
12	39/15.02.2013	1.335,00 €	307,05 €	1.642,05 €
13	40/02.04.2013	170,00 €	39,10 €	209,10 €
14	41/01.05.2013	900,00 €	207,00 €	1.107,00 €
15	42/01.05.2013	1.334,00 €	253,45 €	1.587,45 €
16	43/20.05.2013	1.229,00 €	282,70 €	1.511,70 €
17	44/21.05.2013	1.284,00 €	295,35 €	1.579,35 €
18	45/23.05.2013	1.601,00 €	368,25 €	1.969,25 €
	ΣΥΝΟΛΟ:	18.517,00 €	4.205,64 €	22.722,64 €

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης

Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και την έντοκη επιστροφή τυχόν ποσού φόρου και προσαυξήσεων που θα έχουν καταβληθεί, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Όλα τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια αναφέρονται σε πραγματικές συναλλαγές, οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί για τα ακριβή προϊόντα που αναφέρονται σε έκαστο τιμολόγιο και στην αξία που αναφέρεται σε αυτό, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται από το ότι τα αναφερόμενα προϊόντα έχουν εν συνεχεία μεταπωληθεί. Για ορισμένες από τις συναλλαγές υπάρχουν έγγραφα και φωτοτυπίες της ασφαλιστικής εταιρείας από όπου φαίνεται η ζημία που έχει επέλθει στο όχημα και τα ανταλλακτικά που χρειάζονται για την επισκευή αυτής.
- Όλες οι επίμαχες συναλλαγές εξοφλήθηκαν με την παράδοση τοις μετρητοίς, αφού κάτι τέτοιο δεν απαγορευότανε από την οικεία νομοθεσία κατά τα έτη 2012 και 2013.
- Ακόμη κι αν υφίστατο περίπτωση εικονικότητας αυτή θα έπρεπε να περιοριστεί ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι στο σύνολο των συναλλαγών, με αποτέλεσμα να συντρέχει μείωση του προστίμου στο 25% της αξίας των στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έπραξε ο,τι είναι ευλόγως δυνατό προκειμένου να βεβαιωθεί για την ύπαρξη και τη συναλλακτική ταυτότητα του εκδότη και είναι προφανές ότι υπήρξε καλόπιστη.
- Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς δεν υπήρξε ουδεμία μείωση φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών.

Ως προς την υπ' αριθ. ...προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§4 του ν. 4337/2015:

«4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του

δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.

Στις περιπτώσεις της κατά τα άνω αποδοχής, όπου συντρέχει περίπτωση, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του Διοικητικού Δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ. ... ανέκκλητη δήλωση αποδοχής της υπ' αριθμ. ... Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., σύμφωνα με το άρθρο 7§4 του ν. 4337/2015, η οποία έγινε αποδεκτή με το υπ' αριθμ. ... Πρακτικό Αποδοχής του ιδίου Προϊσταμένου, σύμφωνα με το οποίο, το ποσό του προστίμου περιορίστηκε στο σαράντα τοις εκατό (40%) της καθαρής αξίας των εικονικών τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση τη χρήση 2012, ήτοι στο ποσό των 10.872,00 € (27.180,00 Χ 40%), το οποίο και κατεβλήθη αυθημερόν. Κατόπιν τούτου δεν υφίσταται πλέον αντικείμενο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 ως προς την υπ' αριθμ. .../2015 Πράξη.

Ως προς την υπ' αριθ. ...προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: « 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 τις διατάξεις του άρθρου 19§3 του ν. 2523/1995:

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει σφραγιστεί ή διατηρηθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής 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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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), 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 η οικεία έκθεση ελέγχου περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση ..., αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Ο χώρος επί της οδού ... στο Λουτράκι Κορινθίας, ο οποίος είχε ως έδρα, έχει επιφάνεια 52 τ.μ. και δεν επαρκεί για την άσκηση της δραστηριότητάς της, δεδομένου μάλιστα ότι δεν έχουν δηλωθεί αποθηκευτικοί χώροι και υποκαταστήματα. Κατά τη διενέργεια αυτοψίας την 24/10/2012 η επαγγελματική εγκατάσταση βρέθηκε κενή, δεν βρέθηκε εκπρόσωπος ή υπάλληλος της επιχείρησης, ενώ και οι δηλωθέντες τηλεφωνικοί αριθμοί δεν λειτουργούσαν. Η δε εκμισθώτρια του ακινήτου δήλωσε ότι με τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ... βρέθηκε μόνο κατά τη σύνταξη του συμφωνητικού μίσθωσης και έκτοτε εξαφανίστηκε αφήνοντας χρέη από ενοίκια, ενώ ποτέ δεν τοποθέτησε ή διακίνησε εμπορεύματα.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013 και 2014.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τα έτη 2011, 2012 και 2013. Έχουν υποβληθεί κάποιες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., τα οφειλόμενα ποσά των οποίων είναι δυσανάλογα χαμηλά σε σχέση με αυτά που προκύπτουν από τα δηλωθέντα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών τρίτων, γεγονός που αποδεικνύει ότι πρόκειται για κατασκευασμένες δηλώσεις, που υποβλήθηκαν με σκοπό να δίνεται η εντύπωση ότι η επιχείρηση λειτουργεί κανονικά, έτσι ώστε να έχει τη δυνατότητα να θεωρεί βιβλία και στοιχεία και να λαμβάνει φορολογική ενημερότητα.
- Δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών.
- Εμφανίζεται τεράστια διαφορά ανάμεσα στις πωλήσεις και τις αγορές- δαπάνες, όπως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών της χρήσης 2012, γεγονός που δεν συναντάται στη λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών εμφανίζονται ποσά πωλήσεων 562.321,66 € ενώ τα ποσά των αγορών- δαπανών είναι μόνο 10.427,19€.
- Έχει θεωρήσει τα κάτωθι στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. ...: 1) το με π.θ. .../09.01.2012 στέλεχος Τιμολογίου Πώλησης- Δελτίου Αποστολής (σελ. 1-50) και 2) το με π.θ. .../09.01.2012 στέλεχος Δελτίου Αποστολής (σελ. 1-50).
- Τα κατασχεθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία φέρουν θεώρηση με ίχνος Από τα τηρούμενα αρχεία στο τμήμα Κ.Β.Σ. της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ... προκύπτει ότι α) το ίχνος θεώρησης του Νοεμβρίου 2011 δεν ήταν το ως άνω αναφερόμενο και β) η εκδότης επιχείρηση δεν έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία κατά τον μήνα αυτό. Η δε διάτρηση έχει επιτευχθεί με τη χρήση αιχμηρού αντικειμένου, όπως σουβλί ή καρφίτσα, και όχι με μηχανή διάτρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ενώ η θεώρηση δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της, και άρα τα επίμαχα

φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§3 του ν. 2523/1997.

- Έχει εκδώσει Δ.Α.-Τ.Π. με ίδιο νούμερο με τα εκδοθέντα προς την προσφεύγουσα και διαφορετική ημερομηνία προς άλλους λήπτες, τα οποία είναι επίσης πλαστά.
- Η αναγραφόμενη στα επίμαχα στοιχεία αιτιολογία είναι γενική και ελλιπής ως προς την περιγραφή του είδους, ενώ δεν αναγράφεται κωδικός προϊόντος.
- Δεν βρέθηκαν από τον έλεγχο φορτωτικές για τη διακίνηση των περιγραφόμενων αγαθών, ενώ σύμφωνα με μαρτυρία του διαχειριστή της προσφεύγουσας κου. ... την διακίνηση διενεργούσε ο εκπρόσωπος της εκδότριας ... με ένα άσπρο Ι.Χ. μάρκας SEAT μοντέλου IBIZA.
- Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εμφανίζονται και καταχωρούνται στα βιβλία της προσφεύγουσας τους τελευταίους μήνες της χρήσης 2012 και τους πρώτους της χρήσης 2013 έτσι ώστε να αυξάνεται η αξία των εισροών και να μειώνεται ο Φ.Π.Α. που αποδίδεται στο Δημόσιο.

Επειδή από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η εκδότρια επιχείρηση ..., ΑΦΜ ..., δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2012 και 2013.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση, τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν κατέθεσε και κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί καλής πίστης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/06/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. & Κ.Β.Σ. των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. και ... 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 05/11/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..., ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013- 31/12/2013:

Πρόστιμο άρθρων 5 και 9 του ν. 2523/1997:

α/α	Βάση Υπολογισμού	Συντελεστής	Ποσό
1	1.500,00 €	2	3.000,00 €
2	801,00 €	1	600,00 €
3	855,00 €	1	600,00 €
4	365,00 €	1	600,00 €

5	1.222,00 €	2	2.444,00 €
6	1.235,00 €	2	2.470,00 €
7	950,00 €	1	600,00 €
8	1.053,00 €	1	600,00 €
9	1.153,00 €	1	600,00 €
10	710,00 €	1	600,00 €
11	820,00 €	1	600,00 €
12	1.335,00 €	2	2.670,00 €
13	170,00 €	1	600,00 €
14	900,00 €	1	600,00 €
15	1.334,00 €	2	2.668,00 €
16	1.229,00 €	2	2.458,00 €
17	1.284,00 €	2	2.568,00 €
18	1.601,00 €	2	3.202,00 €
	18.517,00 €	ΣΥΝΟΛΟ:	27.480,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι 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).