



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604529  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα 24.6.20

Αριθμός απόφασης: **1260**

**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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)
5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17-01-20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα τον δήμο ..... επί της οδού ..... αρθ....., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον ..... του ..... με Α.Φ.Μ.: ....., κάτοικο ....., επί της οδού ..... αρθ. .... κατά της αριθμ. ....(Elenxis)/...../2019(Taxis) Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Αρθρ. 7 Ν. 4337/17.10.15 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)
7. Την με ..... (Elenxis)/...../2019( Taxis ) Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Αρθρ. 7 Ν. 4337/17.10.15, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../17.01.20 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ. ...., 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. ....../2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 15.867,12€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 & 9 του Ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§§2&9, και 36§1 του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα εταιρεία σε τέσσερις (4) περιπτώσεις ισάριθμων εικονικών τιμολογίων εκδόσεως του «..... του .....» με Α.Φ.Μ. ...., συνολικής καθαρής αξίας 79.335,59 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από 07-11-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ η οποία αναφέρει ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων δεν λειτούργησε ποτέ και οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2006 έως και 2015 συνολικής καθαρής αξίας 3.103.665,30 € είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την συναλλαγή.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για την χρήση 2008, λόγω μη έκδοσης μέχρι την 31-12-2014 εντολής ελέγχου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι στον ΚΒΣ δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84§4 περιπτ. β και 68§2 περ. α' του ν. 2238/94, άλλως παραγραφή, διότι οι νομοθετικές διατάξεις που

παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

## **2. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου πάσχει από ανεπαρκή και μη νόμιμη αιτιολογία.**

Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να στηρίζεται σε αιτιολογία, σαφή, ειδική, επαρκή και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. Από την άλλη πλευρά, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή, βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξάλλου, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, αν δηλαδή η αποδιδόμενη σε ορισμένο τιμολόγιο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη, αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων (ΔΕφΑΘ 2181/2018, ΔΕφΑΘ 471/2015, ΝΟΜΟΣ).

### Ως προς τον πρώτο επικαλούμενο λόγο

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. 4174/2013 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, προϋσχύουσες 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 του άρθρου **9 §5** του ν. **2523/97** ορίζεται:

«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 της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου **84 του ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

« Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. »

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **68 §2** περ. α, β και γ, του **ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

**Επειδή,** όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και ειδικότερα στο κεφάλαιο «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» αναφέρεται: α) «Το με αριθμ. Πρωτ. ....../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για διενέργεια έρευνας, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2008 ήταν πιθανόν λήπτρια τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 79.335,59 € με εκδότη αυτών τον ..... με Α.Φ.Μ: ..... β) «Το με αριθμ. Πρωτ. ....../18 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ με διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση γ) η από 7.11.18 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ η οποία γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της προσφεύγουσας την 14.11.18 (αριθ. πρωτ.....) σύμφωνα με την οποία ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων δεν λειτούργησε ποτέ, οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2006 έως και 2015 συνολικής καθαρής αξίας 3.103.665,30 € είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς την συναλλαγή.

**Επειδή** η από 7.11.18 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για λήψη εικονικών στοιχείων στην χρήση 2008, τα οποία κατά την έννοια του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/94 θεωρούνται νέα συμπληρωματικά στοιχεία καθότι η προσφεύγουσα επιχείρηση η οποία συμπεριλαμβάνεται στις λήπτριες επιχειρήσεις, έχει περαιώσει την χρήση αυτή με τακτικό έλεγχο.

**Επειδή**, η από 7.11.18 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό ...../.../...../19 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**Επειδή**, η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά τη χρήση 2008 εκδόθηκε την 10.12.2019, ήτοι εντός του έτους ετήσιας παράτασης της προβλεπόμενης από τις ως άνω κείμενες διατάξεις δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο επικαλούμενο λόγο

**Επειδή** στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι:

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

**Επειδή** με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

**Επειδή** με το πρώτο, δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περιπτ. β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη

συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

**Επειδή** στην παράγραφο 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 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**, στο Κεφάλαιο “ΙΣΤΟΡΙΚΟ - ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ” της από 06.11.18 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ’ αριθμ. ....(Elenxis)/...../2019 (Taxis) προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο εκδότης ..... του ..... είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, στην χρήση 2008 σε τέσσερις (4) περιπτώσεις ισάριθμα εικονικά Τιμολόγια που εξέδωσε ο ..... του ....., συνολικής καθαρής αξίας 79.335,59 €.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης εκ μέρους του ελέγχου της εικονικότητας των υπό κρίση συναλλαγών, είναι αβάσιμος.

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν



πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Φορολογούσας Αρχής της προσφεύγουσας προκύπτει ότι:

α) Η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων της Περιφερειακής Ενότητας Λάρισας με το υπ' αριθ' πρωτ. .... /17 έγγραφό της γνωστοποίησε προς την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, ότι ο εκδότης ..... του ..... ουδέποτε είχε απογραφεί ως κάτοχος οποιουδήποτε μηχανήματος έργου από το 2006 έως την έναρξη του ελέγχου, ούτε είχε εκμισθώσει ποτέ κάποιο μηχανήμα έργου, αν και αυτό προβλεπόταν από το συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του εκδότη των επίδικων στοιχείων και της προσφεύγουσας επιχείρησης και κατατεθέν στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών λαμβάνοντας αριθμό θεώρησης ..... /07

β) Το ..... με το υπ' αριθ' πρωτ. .... /17 έγγραφό του γνωστοποίησε προς την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ότι ο εκδότης ..... του ..... ουδέποτε είχε απογραφεί ως εργοδότης, ούτε απασχόλησε προσωπικό, ούτε κατέθεσε

ποτέ Α.Π.Δ. από το 2006 έως την έναρξη του ελέγχου αν και αυτό προβλεπόταν από το συνταχθέν ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας μεταξύ του εκδότη των επίδικων στοιχείων και της προσφεύγουσας επιχείρησης και κατατεθέν στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών λαμβάνοντας αριθμό θεώρησης ...../07.

γ) Η Επιθεώρηση Εργασίας ..... Διεύθυνση Κοινωνικής Επιθεώρησης ....., Τμήμα ..... με το υπ' αριθ' πρωτ. ....../16 έγγραφό της γνωστοποίησε προς την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ότι ο εκδότης ..... του ....., ουδέποτε είχε καταθέσει πίνακες προσωπικού – Ωρών εργασίας από το έτος 2006 μέχρι την έναρξη του ελέγχου.

δ) Ο ΕΦΚΑ Υποκατάστημα ..... με το υπ' αριθ' πρωτ. ....../17 έγγραφό του γνωστοποίησε προς την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ότι ο εκδότης ..... του ....., ουδέποτε είχε απογραφεί ως εργοδότης δημοσίου ή ιδιωτικού έργου ούτε απασχόλησε προσωπικό και φυσικά ούτε κατέθεσε ποτέ Α.Π.Δ. από το έτος 2006 μέχρι την έναρξη του ελέγχου.

ε) Το Επιμελητήριο ..... με το υπ' αριθ' πρωτ. ....../16 έγγραφό του γνωστοποίησε προς την Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ ότι ο εκδότης ..... του ....., ουδέποτε αναγράφηκε στα μητρώα του.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-12-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, 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. ....../17-01-20 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. .... και την **επικύρωση** της υπ. αριθμ. .... (Elenxis) /...../2019 (Taxis) απόφασης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας -  
καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Διαχειριστική περίοδος: 01/01-31/12/2008**

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 περίπτ. δ' του ν.4337/2015 ποσού: 15.867,12 €  
(79.335,59 € X 20%)

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.