



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 17671- Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 26-05-2014

Αριθμός απόφασης: 1363

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαράγραφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των: **1)** της υπ' αρ. Απόφασης Εποβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – άρθρ., 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, **2)** του υπ' αρ. οριστικού Φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, άρθρου 66 Ν.2238/1994, οικ. έτους 2002, **3)** της υπ' αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, Ν. 2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 2001, **4)** της υπ' αριθ. Απόφασης Επibολής Προστίμου ΦΠΑ - αρθρ. 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, **5)** της υπ' αρ. Απόφασης Επibολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2002, **2)** του υπ' αρ.

..... οριστικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, άρθρου 66 Ν.2238/1994, οικ. έτους 2003, **3)** της υπ' αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, Ν. 2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 2002, **4)** της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - αρθρ. 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** του υπ' αρ. οριστικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, άρθρου 66 Ν.2238/1994, οικ. έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού φπα, Ν. 2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **4)** την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - αρθρ. 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **5)** την υπ' αρ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - άρθ. 5 & 9 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **6)** του υπ' αρ. οριστικού Φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, άρθρου 66 Ν.2238/1994, οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **7)** την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού φπα, Ν. 2859/2000, διαχειριστικής χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **8)** την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ - αρθρ. 6 Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από& οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 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 επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 134.993,50 € για τη διαχειριστική περίοδο 2001 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων α) των άρθρων 2 § 1 και 6 § 6 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και β) των άρθρων 2 §1, 12 § 1, και 18 § 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορούν α) τη μη τήρηση βιβλίου απογραφών και β) την λήψη εικονικού Φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης "....."

2) Με το υπ' αρ. οριστικό Φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 44.587,87€, πλέον 58.214,11 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος άρθρου 66 Ν.2238/1994, μετά από επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία των με αριθμ. και αποφάσεων του ... τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

3) Με την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης; 2001, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φπα ποσού 36.767,58 €, πλέον 44.121,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω τακτικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000, μετά από επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία των με αριθμ. και αποφάσεων του τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

4) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 35.973,59 € για τη διαχειριστική περίοδο 2001, το οποίο είναι ισόποσο με το

τριπλάσιο του όπα που εξέπεσε, ήτοι 11.991,20*3, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 11.991,20 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 11.991,20*3.

5) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ποσού 33.948,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2002 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων α) των άρθρων 2 § 1 και 6 § 6 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και β) των άρθρων 2 §1, 12 § 1, και 18 § 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορούν α) τη μη τήρηση βιβλίου απογραφών και β) την λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης ' ' ' ',

6) Με το υπ' αρ. οριστικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 36.938,28, πλέον 48.226,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω τακτικού ελέγχου φόρου εισοδήματος άρθρου 66 Ν.2238/1994, μετά από επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία των με αριθμ. και αποφάσεων του τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

7) Με την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φπα ποσού 12.449,97 €, πλέον 14.939,96 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω τακτικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000, μετά από επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία των με αριθμ. και αποφάσεων του τμήματος του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

8) Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.691,30 € για τη διαχειριστική περίοδο 2002, το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φπα που εξέπεσε, ήτοι 2.897,10*3, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 8.691,30 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 2.897,10*3.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω α) Αποφάσεων Επιβολής Προστίμων ΚΒΣ & ΦΠΑ β) Φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος και γ) πράξεων προσδιορισμού φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε παράβαση για μη τήρηση βιβλίου απογραφής, δεδομένου, ότι, δεν είχε υποχρέωση τήρησης αυτού, λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

2) ότι οι ισχυρισμοί του ελέγχου για τη διαπίστωση της εικονικότητας των τιμολογίων είναι αυθαίρετοι, αστήρικτοι και άσχετοι με την προσφεύγουσα εταιρεία, συμπερασματικοί συλλογισμοί άνευ πραγματικού και λογικού ερείσματος, δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής και η οποία με τους ισχυρισμούς της δεν μπόρεσε να αποδείξει την κακή πίστη της προσφεύγουσας.

3) ότι δεν συντάχθηκε έκθεσης κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 6 του Κ.Β.Σ. του Π.Δ.186/1992, "Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 3 του Ν. 2753/1999, και ισχύουν από 1/1/2000, τα όρια της ένταξης σε κατηγορίες βιβλίων της παραγράφου 7 του άρθρου 4 του ως άνω Π.Δ/τος, αυξάνονται ως εξής: α) το όριο των 18.000.000 δραχμών της πρώτης κατηγορίας βιβλίων αυξάνεται σε 25.000.000 δρχ, β) το όριο το μέχρι των 250.000.000 δραχμών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων αυξάνεται σε 300.000.000 δρχ, γ)

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας από πώληση αγαθών τη διαχειριστική χρήση 2000 και 2001 ανέρχονταν σε 31.310.883 δρχ και 80.523.000 δρχ αντίστοιχα, υπερβαίνοντας το όριο βάσει των προηγούμενων διατάξεων, η προσφεύγουσα έπρεπε να τηρήσει βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της είναι αβάσιμοι.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών τιμολογίων. Η Φορολογική αρχή κατά την έκδοση των αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, των Φύλλων ελέγχου και πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Άρα ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η αρμόδια Δ.Ο.Υ., επέβαλε τα συνολικά ποσά φόρων που αμφισβητούνται με την παρούσα προσφυγή. Τούτο γιατί η επιβολή των φόρων στηρίχθηκε στο δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει και να εισπράξει τους φόρους με βάση τη δημοσίου δικαίου φορολογική έννομη σχέση, που έχει ως βασική αρχή ότι: η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών.

Επειδή η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών Φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97Εικονικά 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 υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις και στα δελτία πληροφοριών, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών Φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Επειδή σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που οι εκδότες των τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτα, το βάρος της απόδειξης φέρει η λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε δεν απέδειξε την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επίσης σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει : Όποιος αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη Φορολογητέας ύλης από εκδότη 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 επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και από τα στοιχεία που προσκόμισε, κανένα στοιχείο δεν ενισχύει τον ανωτέρω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας των φερόμενων ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής της πίστης (ΣτΕ 394/2013).

Επειδή τηρήθηκε η Συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 και η διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ., που επιτάσσουν την ακρόαση πριν τη λήψη δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξεως, η προσφεύγουσα έλαβε γνώση με την επιδοθείσα πρώτη πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/1992, καθώς και με την επιδοθείσα κλήση προς ακρόαση.

Επειδή η διοίκηση δεν παρέλειψε να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο πριν την έκδοση των πράξεων δεν οδηγεί στην ακυρότητα των τελευταίων, καθόσον η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να αναπτύξει τις απόψεις της σε υπόμνημα έχοντας λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου (ΣτΕ 2205/2004), ή να παραστεί ενώπιον της αρμόδιας διοικητικής αρχής και ασκήσει ανεπιφυλάκτως το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης (ΣτΕ 296/2006, 53/2005, 2661/2003).

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των θεωρηθέντων και τηρηθέντων από αυτήν βιβλίων και στοιχείων Π.Δ. 186/92, καθώς και παραστατικά εσόδων και δαπανών, μετά από πρόσκληση, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η πραγματοποίηση περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ενώ δεν προσήλθε να καταθέσει τις απόψεις της και να παράσχει περεταίρω διευκρινήσεις, παρά την επιδοθείσα κλήση για ακρόαση.

Επειδή από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων (μη επίδειξη μέρους των βιβλίων & στοιχείων και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων), οι οποίες αξιολογούμενες συνολικά από την Φορολογική αρχή δεν επιτρέπουν τις ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στις επίδικες χρήσεις (βλ. σχ. ΣτΕ 63/2000, 1056/2002, 2456/2003, 2381/2001).

Επειδή τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992 (μη προσκόμιση μέρους των βιβλίων & στοιχείων μετά από πρόσκληση και λήψη εικονικών Φορολογικών στοιχείων), ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών έγινε εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 αντίστοιχα του Ν. 2238/1994, ο δε προσδιορισμός της βάσης του ΦΠΑ έγινε εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 Ν.2859/2000, λόγω της διαπιστωθείσης από τον έλεγχο ανακρίβειας των βιβλίων, δηλαδή αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού της βάσης ΦΠΑ λόγω υπαιτιότητας της προσφεύγουσας, και ο φπα των εισροών δεν αναγνωρίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, βάσει της απόφασης 3704/2012 του ΣτΕ, " Όταν οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. αφαιρούν από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία επίσημα και όχι ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, δεν απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, αλλά αρκεί απλή απόδειξη παραλαβής. Η διάγνωση σκοπού απόκρυψης φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της επίδικης φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής εικονικού τιμολογίου. Αντιθέτως, απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, μόνο σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 1280/2011)." Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι, από την αρμόδια φορολογική αρχή, παρελήφθησαν επίσημα φορολογικά στοιχεία και όχι ανεπίσημα.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις ανωτέρω πράξεις της Φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις πράξεις και Φύλλα ελέγχου, κρίνονται βάσιμες,

αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 134.993,50 € .

2) του υπ' αριθμ. υπ' αριθ. οριστικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001

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

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	44.587,87
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	53.505,45
ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	1.783,51
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	2.140,23
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	356,70
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	428,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	102.801,98

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

3) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001

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:

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	36.767,58
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120	44.121,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	80.888,68

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

4) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 35.973,59 € .

5) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 33.948,00 € .

6) του υπ' αριθμ. υπ' αριθ. οριστικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002

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:

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	36.938,28
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	44.325,94
ΔΙΑΦΟΡΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	1.477,53
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	1.773,04
ΔΙΑΦΟΡΑ ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	295,51
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ 120	354,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.164,91

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

7) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. οριστικής πράξης προσδιορισμού φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002

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:

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	12.449,97
ΠΡΟΣΘΠΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120	14.939,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.389,93

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται σε 120 και δεν απαιτείται εκ νέου υπολογισμός.

8) της υπ' αριθμ. υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της, Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 8.691,30 € .

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).