



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 3-2-2017

Αριθ. Πρωτ.:438

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 17§1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** της με **Α.Φ.Μ.**, κάτοικο, επί της οδού, η οποία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων: **α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου** ύψους 1.632,64€, **(β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου** ύψους 1.725,30€, **γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου** ύψους 1.278,00€, καθώς και κατά της με αριθμ. απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο **δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου** ύψους 933,40€, **ε) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου** ύψους 433,20€, **στ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του διαχειριστικής περιόδου** ύψους 304,00€ καθώς και κατά της με αριθμ. απόφασης επιβολής

προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο.

4. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ.

5. Τις από 13/10/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με ημερομηνία έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα το «.....», και τηρεί λογιστικά αρχεία με το απλογραφικό σύστημα (Β κατ.).

Με το από Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ., πληροφόρησε τη Δ.Ο.Υ., ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, έλαβε από την επιχείρηση «.....»-ΑΦΜ, κατά τη χρήση, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους ως προς αξία και συναλλαγές, προσδιοριζόμενης καθαρής αξίας 3.195,00€, καθώς και κατά τη χρήση ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στο σύνολό του ως προς αξία και συναλλαγή, καθαρής αξίας 760,00€.

Πιο αναλυτικά :

- Κατά τη χρήση, η προσφεύγουσα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10,11 & 14, 18§9 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3β του ν. 4337/15, καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών (άρθρο 20 του ΚΒΣ) που υπέβαλε για τη χρήση, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ως εξής:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ		ΑΓΟΡΕΣ	ΦΠΑ (18%)	ΣΥΝΟΛΟ
	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ		
1	ΤΔΑ 110	17/07/2004	1.635,00€	294,30€	1.929,30€
2	ΤΔΑ 145	30/11/2004	1.560,00€	280,80€	1.840,80€
	ΣΥΝΟΛΑ		3.195,00€	575,10€	3.770,10€

- Κατά τη χρήση, η προσφεύγουσα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10,11 & 14, 18§9 του Π.Δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3β του ν. 4337/15, καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών (άρθρο 20 του ΚΒΣ) που υπέβαλε για τη χρήση, ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο εκδόσεως ως εξής:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ		ΑΓΟΡΕΣ	ΦΠΑ (18%)	ΣΥΝΟΛΟ
	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΑΞΙΑ		
1	ΤΔΑ 215	13/07/2005	760,00€	144,40€	904,40€
	ΣΥΝΟΛΑ		760,00€	144,40€	904,40€

Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα εξέπεσε ισόποσο ΦΠΑ εισροών με βάση μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις και αξίας 575,10€ και 144,40€ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Οι αξιώσεις του Δημοσίου για επιβολή σε βάρος της των επίδικων φορολογικών επιβαρύνσεων έχουν υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, καθόσον η επιχείρηση «.....» ήταν φορολογικά υπαρκτή και η αποδοχή των εικονικών τιμολογίων δεν θα της προσέδιδε κανένα όφελος αφού ο ΦΠΑ που θα επωφελούνταν από την αγορά των εμπορευμάτων θα εξέπιπτε κατά τη μεταπώλησή τους.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες 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 τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το αρ. 36§3 του ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής (ΠΟΛ 1142/2016) και συγκεκριμένα ορίζεται ότι : «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε

να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.».

Επειδή, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον συντρέξουν οι προϋποθέσεις είτε του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 εντός της αρχικής δεκαετούς προθεσμίας σωρευτικά με τη διαπίστωση της φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται από το νόμο (Ν. 4174/2013), τότε ισχύει η εικοσαετής παράταση του άρθρου 36 παρ. 3 και για τις δεκαετούς παραγραφής προθεσμίες του άρθρου 84 παρ. 4 που δεν είχαν υποκύψει σε παραγραφή την 1-1-2014 (χρήσεις 2013 και μετά). Επομένως η δεκαετής προθεσμία παραγραφής για τις χρήσεις 2003 έως 2007 καθίσταται εικοσαετής. (Φορτσάκης, Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦορΝ, 2015, Τόμος 1559, σελ 484, 488επ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η πληροφορία που απεκόμισε η Δ.Ο.Υ., (με το από δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.), ότι δηλ. η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις και, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και το δικαίωμα του δημοσίου κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν έχει παραγραφεί.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 νομικό 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 πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου 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 σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: *«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 την 116/2013 απόφαση 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, οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδοθέντων, από την επιχείρηση «.....», φορολογικών στοιχείων, εκτίθενται λεπτομερέστερα στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ειδικότερα από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η

εκδότρια επιχείρηση είναι μεν φορολογικά υπαρκτή, διότι έχει κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη.

Η επιχείρηση του εκδότη είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη διότι:.

1. Δεν υφίσταται επαγγελματική εγκατάσταση
2. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό
3. Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ
4. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών παρά μόνο τα έτη και, στις οποίες δήλωσε μεγάλες αγορές με κύρια προμηθεύτρια την, μέλος ΔΣ της εκδότριας. Η τελευταία, κατά δήλωσή της δεν είχε καμία επαγγελματική δραστηριότητα, ούτε είχε στην κατοχή της βιβλία και στοιχεία, ενώ η έδρα που είχε δηλώσει ήταν ένα ερειπωμένο και εγκαταλειμμένο κτίριο.
5. Η σύσταση της εκδότριας επιχείρησης έγινε ως οικογενειακή επιχείρηση για να έχει νομιμοφανές πρόσωπο ενώ τα μέλη της έχουν δηλώσει ότι δεν έχουν καμία σχέση με την εταιρία και ότι η εταιρία δεν είχε ποτέ κάποια δραστηριότητα.
6. Η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι υπηρεσίες ξενοδοχείου δεν λειτούργησε ποτέ.
7. Σύμφωνα με τις απαντήσεις ΔΑΠ για τους προμηθευτές της εκδότριας από άλλες Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι τα αγαθά που προμηθεύτηκαν ήταν υφάσματα και νήματα. Ωστόσο τέτοια δραστηριότητα δεν έχει δηλωθεί στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. και επιπλέον λόγω έλλειψης εγκατάστασης θα ήταν αδύνατο να αποθηκεύει και να εμπορεύεται τα εν λόγω αγαθά.

Επειδή, σύμφωνα 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, σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως εν προκειμένω, δεν ερευνάται η συνδρομή ή όχι στο πρόσωπο του λήπτη καλής πίστης, αντιθέτως, ο λήπτης των επίδικων τιμολογίων έχει το βάρος να αποδείξει την καλή του πίστη κατά τη διενέργεια της συναλλαγής, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα τιμολόγια του αντισυμβαλλομένου του εκδότη (ΣτΕ 505/2012).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις

ελέγχου ΚΒΣ, ΦΠΑ, Ειδικού προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. καθώς και της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με **Α.Φ.Μ.** και την κύρωση των παρακάτω πράξεων: **α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ύψους 1.632,64€, (β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου ύψους 1.725,30€, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου, ύψους 1.278,00€, καθώς και κατά της με αριθμ. απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, ύψους 933,40€, ε) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, ύψους 433,20€, στ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του διαχειριστικής περιόδου, ύψους 304,00€ καθώς και κατά της με αριθμ. απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που αφορά την ίδια διαχειριστική περίοδο.**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/....-31/12/....

Συνολικό ποσό καταλογισμού **6.306,54€** ως ακολούθως:

- 1) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό: 1.632,64€ για τη χρήση**
- 2. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ. με αριθμό: 1.725,30€ για τη χρήση**
- 3. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. με αριθμό: 1.278,00€ για τη χρήση**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/...-31/12/....

- 1) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό: 933,40€ για τη χρήση**
- 2) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ. με αριθμό: 433,20€ για τη χρήση**
- 3) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. με αριθμό: 304,00€ για τη χρήση**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.