



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 24/05/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1933**

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά

των : 1) υπ' αριθ. .../19-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και της επ' αυτής συνημμένης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, 2) υπ' αριθ./19-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1-5-2009 έως 31-12-2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και της επ' αυτής συνημμένης έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., 3) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και της επ' αυτής έκθεσης ελέγχου ειδικού 3/πλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997, 4) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και της επ' αυτής έκθεσης ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : 1) υπ' αριθ. .../19-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και την επ' αυτής συνημμένη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, 2) υπ' αριθ. .../19-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 1-5-2009 έως 31-12-2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και την επ' αυτή συνημμένη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., 3) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και την επ' αυτή έκθεση ελέγχου ειδικού 3/πλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997, 4) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και την επ' αυτής έκθεση ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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:

Με την υπ' αριθμ./19-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου ποσού ύψους 6.836,56 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.203,87 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 15.040,43 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.5.2009-31.12.2009.

Με την υπ' αριθ./19-1-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.5.2009-31.12.2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 15.135,92 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 18.163,10 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 33.299,02 €.

Με την υπ' αριθ./19-1-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 45.407,76 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.5.2009-31.12.2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση συνολικού ποσού 15.135,92 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.5.2009-31.12.2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 19/01/2016 αντιστοίχων Εκθέσεων α) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., γ) ελέγχου ειδικού 3/πλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και δ) ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, κατόπιν της υπ. αριθμ./03.06.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η αξιοποίηση των από 27/02/2015 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου ν.2238/94 και ν.2859/2000 καθώς και η έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου σύμφωνα με τις οποίες καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας από την εκδότρια επιχείρηση «.....» όπως αυτά καταγράφονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος στοιχείου/No	Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	ΔΑ-Τ/1	08/10/2009	.....	11.000,00 €	2.090,00 €
2	ΔΑ-Τ/2	08/10/2009	.....	7.666,76 €	1.456,68 €
3	ΔΑ-Τ/3	09/10/2009	.....	8.989,00 €	1.707,91 €
4	ΔΑ-Τ/5	09/10/2009	.....	9.595,00 €	1.823,05 €
5	ΔΑ-Τ/7	10/10/2009	.....	12.465,00 €	2.368,35 €
6	ΔΑ-Τ/9	12/10/2009	.....	9.797,00 €	1.861,43 €
7	ΔΑ-Τ/10	13/10/2009	.....	10.100,00 €	1.919,00 €
8	ΔΑ-Τ/11	13/10/2009	.....	5.050,00 €	959,50 €
9	Τιμολόγιο/1	01/12/2009	.....	2.000,00 €	380,00 €
10	ΔΑ/1	12/10/2009	.....		
11	Τιμολόγιο/2	01/12/2009	.....	1.000,00 €	190,00 €

12	ΔΑ/2	13/10/2009	.....		
13	Τιμολόγιο/3	01/12/2009	.....	2.000,00 €	380,00 €
14	ΔΑ/3	13/10/2009	.....		
Σύνολο				79.662,76 €	15.135,92 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση σε ευνοϊκότερο καθεστώς των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Αν και η επιχείρηση λειτουργούσε φαινομενικά στο όνομά της, δεν ήταν αυτή η πραγματική επιχειρηματίας αλλά ο αδελφός της, στον οποίο, κάνοντας η ίδια έναρξη εργασιών στο όνομά της, του παρέδωσε όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Άπασες οι ενέργειες και συναλλαγές γίνονταν από αυτόν, ο οποίος δεν την ενημέρωνε σχετικά. Πρέπει, επομένως, η αρμόδια φορολογική Αρχή να οδηγηθεί στην απαλλαγή της, ως παντελώς αμέτοχης προς τις συγκεκριμένες συναλλαγές και οι όποιες διοικητικές κυρώσεις και φόροι θα πρέπει να επιβληθούν σε βάρος του αδελφού της, που είναι και ο πραγματικός υπόχρεος.
2. Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 19 του ν. 2523/1997 εικονικό είναι 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. Επομένως στην περίπτωση εκδόσεως εικονικού στοιχείου, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε από οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση, για την οποία αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχη στη συγκεκριμένη συναλλαγή, η σχετική διοικητική κύρωση του προστίμου επιβάλλεται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται, ανεξάρτητα από το εάν αυτός έχει ή όχι την ιδιότητα του επιτηδευματία, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (πρβλ σχετ. ΣτΕ 722/2014, 3159/2007, πρβλ και ΣτΕ 985/1990).
3. Ο καταλογισμός της παράβασης της λήψης εικονικών τιμολογίων πρέπει να αποδεικνύεται από την φορολογική αρχή με πλήρη αιτιολογία. Ως εκ τούτου, απαραίτητο στοιχείο για τη στοιχειοθέτηση της παράβασης είναι η **γνώση** της εικονικότητας ή πλαστότητας. Εάν δηλαδή ο φερόμενος ως λήπτης εικονικού αποδείξει την **καλή πίστη** του, δεν τιμωρείται (ΣτΕ 533/13, 875/12, 276/09, 466/08, 572/08, 3411/04, 881/02, 1295/99, 3198/1996, 3437/87, ΔΕφΛαρ. 539/2006, ΔΠρΑθ 504/13, 6932/08, 11665/06).

4. Σχετικά με την επίδικη πράξη υπήρξε εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και ως εκ τούτου, δεν τεκμηριώνεται επαρκώς αιτιολογημένα και αδιαμφισβήτητα η εικονικότητα των συναλλαγών.
5. Η παράδοση των εμπορευμάτων που καταγράφονται στα τιμολόγια αποδεικνύεται από τα συνοδευτικά δελτία αποστολής στα οποία αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία των μεταφορικών μέσων με τα οποία έγινε η παράδοση και τα οποία ήταν άπαντα ιδιοκτησίας του κ. (εκ παραδρομής αναγράφεται σε ένα εκ των τιμολογίων ως αριθμός κυκλοφορίας ο αντί του ορθού), ο οποίος άγνωστο για ποιο λόγο, αρνείται την πραγματοποίηση της μεταφοράς. Τα δε τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ήταν απόλυτα νόμιμα και θεωρημένα από την Δ.Ο.Υ., οι δε συναλλαγές ήταν πραγματικές και τα αντικείμενα που αγοράστηκαν από την εν λόγω εταιρεία υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής της η οποία όμως είναι ανενεργή από το 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικά 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 την 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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι

παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

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

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, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι

παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997: «1.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...2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990: «12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση και σύμφωνα με την από 27-02-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Γ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές, η ατομική επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, και με αντικείμενο εργασιών «.....», έλαβε στη χρήση 2009 έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 79.662,76 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 15.135,92 ευρώ, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ 2,5 & 9 του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10 & 11 και 19 παρ. 1 & 3 του ιδίου ΠΔ και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, καθόσον η φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από την οποία η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε όλα τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, αφού:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ πραγματικά στην δηλωθείσα έδρα της, σύμφωνα με δήλωση της διαχειρίστριας και μοναδικής εταίρου κας, ενώ δεν διέθετε εγκαταστάσεις σε καμία άλλη διεύθυνση, όπως προέκυψε από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS.

2. Δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε πωλήσεις εμπορευμάτων διότι δεν είχε ούτε εισαγωγές αντίστοιχων εμπορευμάτων, ούτε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά και από τις ελάχιστες επιχειρήσεις στην εγχώρια αγορά που τη δήλωναν ως πελάτη τους και τις ασκούμενες από αυτές δραστηριότητες, προέκυψε ανυπαρξία αγορών για την εκδότρια επιχείρηση ως προς τις πωλήσεις που φέρεται να έχει πραγματοποιήσει.

3. Δεν ανταποκρίθηκε στις φορολογικές της υποχρεώσεις.

4. Δε απασχόλησε προσωπικό.

Στην διαπίστωση του ελέγχου ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για εικονικές συναλλαγές, συνηγορούν και οι δηλώσεις των ιδιοκτητών των ΦΔΧ με τα οποία φέρεται ότι έγινε η διακίνηση των εμπορευμάτων, οι οποίοι δήλωσαν ότι ουδέποτε μετέφεραν με τα αυτοκίνητά τους εμπορεύματα από την εκδότρια στην λήπτρια επιχείρηση.

Περαιτέρω κατά τον έλεγχο ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση παραστατικά εξόφλησης του τιμήματος που αναγράφεται στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε ότι η εκδότρια δεν είχε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα ώστε να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή, με βάση τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποίησε αποδεικτικά μέσα στηριζόμενα στο νόμο, αποδεικτικά στοιχεία (υπομνήματα, υπεύθυνες δηλώσεις και έγγραφα) και διδάγματα της κοινής πείρας και προέβη στην κρίση περί εικονικότητας, στηριζόμενος στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπέπεσαν

στην αντίληψή του και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου, όπως επιχειρεί να αξιολογήσει με την προσφυγή της η προσφεύγουσα (βλ. και ΣτΕ 5347/1995). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της περί μη τεκμηρίωσης και πλήρους αιτιολογίας της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών κρίνεται ως αβάσιμος και ανυποστήρικτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια ήταν παντελώς αμέτοχη στις συγκεκριμένες συναλλαγές και ότι οι κυρώσεις πρέπει να επιβληθούν στον αδερφό της στον οποίο είχε παραδώσει όλα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίνεται απορριπτέος και άνευ νομικού ερείσματος, δεδομένου ότι αντίκειται στην κοινή λογική και στην κείμενη νομολογία. Σύμφωνα με την κρίση των διοικητικών δικαστηρίων, αν ο φορολογούμενος έχοντας υποβάλλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και έχοντας θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία (ΣτΕ 4575/2014, 1159/2014, 963/12), είναι δε άλλο θέμα αν συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής – υπεξαγωγής-απάτης-πλαστογραφίας) αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ 964/2012, ΣτΕ 361/2009, 2937, ΣτΕ 2940/2006) περίπτωση στην οποία κατά την έννοια της αναφέρεται η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, την οποία η προσφεύγουσα επικαλείται.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή με την εκδότρια επιχείρηση απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, αντικρούεται δε αναλυτικά και εμπεριστατωμένα από τον έλεγχο, στην σελίδα της με ημερομηνία θεώρησης 27-02-2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ καθώς προβλήθηκε ως λόγος και στο με αριθμ. πρωτ./18-02-2015 υπόμνημα της ελεγχόμενης που κατέθεσε στο ΣΔΟΕ Αττικής-Αιγαίου.

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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι ο εκδότης των τιμολογίων εμφάνιζε εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές του και ότι η ίδια λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας - λήπτριας των στοιχείων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/01/2016 Εκθέσεις α) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., γ) ελέγχου ειδικού 3/πλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 και δ) ελέγχου ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και οι από 27/02/2015 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου ν.2238/94 και ν.2859/2000 και επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την επικύρωση των:

- 1) υπ' αριθ. .../19-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, συνολικού ποσού 15.040,43 €
- 2) υπ' αριθ. .../19-1-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, συνολικού ποσού 33.299,02 €
- 3) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ποσού 45.407,76 € και
- 4) υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ποσού 15.135,92 €.

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

- 1) Οριστική Πράξη υπ' αριθ. .../19-1-2016 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009

<u>Διαφορά φόρου</u>	6.836,56 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	8.203,87 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	15.040,43 €

- 2) Οριστική Πράξη υπ' αριθ. .../19-1-2016 Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009

<u>Διαφορά φόρου</u>	15.135,92 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	18.163,10 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	33.299,02 €

- 3) Υπ' αριθ. .../19-1-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 15.135,92 € Χ 3 = 45.407,76 ευρώ

4) Υπ' αριθ. .../19-1-2016 πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/05/2009 – 31/12/2009

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 15.135,92 ευρώ

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).