



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 229/30-11-2015

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά των υπ' αρ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. & του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 αντίστοιχα , καθώς και κατά των υπ' αρ.Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
4. Τις υπ' αρ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. & του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 καθώς και κατά τις υπ' αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 36.120,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1,2,4,10β και 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, σε τρεις (3) περιπτώσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 & 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.
Η παράβαση αφορά στην ζήτηση-λήψη και καταχώρηση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές και συγκεκριμένα των υπ' αρ. Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής καθαρής αξίας 18.060,00€ (πλέον Φ.Π.Α.) εκδόσεως του «.....» Α.Φ.Μ.:
- ✓ Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.294,20€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία αποστολής (.....), τα οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εισροών της.

- ✓ Με τον υπ' αρ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. Έτος 2010) συνολικό ποσό **3.436,31 €** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 61-63 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013) καθώς και των άρθρων 1& 2 του Ν. 2523/97. Ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν των νέων στοιχείων που προέκυψαν από πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, η αξιοποίηση του οποίου είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή στην προσφεύγουσα του προαναφερθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. για ζήτηση λήψη και καταχώριση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 18.060,00 €.
- ✓ Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης καταλογίστηκε για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 συνολικό ποσό **9.366,02 €** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013) καθώς και των άρθρων 1& 2 του Ν. 2523/97. Ο σχετικός έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν των νέων στοιχείων που προέκυψαν από πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, η αξιοποίηση του οποίου είχε ως αποτέλεσμα την επιβολή στην προσφεύγουσα του προαναφερθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. για ζήτηση λήψη και καταχώριση τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 18.060,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. Πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και άρθρ. 6 (Ν. 2523/97) αντίστοιχα καθώς και οι υπ' αρ. Πράξεις προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1) Οι συναλλαγές δεν ήταν εικονικές. Τα εμπορεύματα παρελήφθησαν και το τίμημα καταβλήθηκε. Προκειμένου να υποστηριχθεί η συγκεκριμένη άποψη προβάλλονται επιχειρήματα όπως:

- ότι τα συναλλακτικά ήθη των λαϊκών αγορών επιβάλλουν την άμεση με την παράδοση εξόφληση των τιμολογίων σε μετρητά,
- ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια είναι χαμηλό,
- ότι το 2010 οι εν λόγω προμηθευτές ήταν οι μοναδικοί προμηθευτές της επιχείρησης.

2) Υπήρχε καλή πίστη κατά την λήψη των παραπάνω τιμολογίων - δελτίων αποστολής και δεν υπήρχε η δυνατότητα ελέγχου των στοιχείων του προμηθευτή.

3) Ο φορολογικός έλεγχος δεν προέβη σε αυτοψία, προκειμένου να διαπιστώσει την ύπαρξη ή μη των συγκεκριμένων ειδών ρουχισμού που περιλαμβάνονται στα επίμαχα τιμολόγια.

4) Τα εν λόγω τιμολόγια δεν αποτελούν νέα στοιχεία, καθώς έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος της αντίστοιχης περιόδου, χωρίς να έχει προκύψει επιστροφή ΦΠΑ ή φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για

συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά το εξεταζόμενο έτος, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης,
- **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». Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προέβει σε οποιαδήποτε διασταύρωση των στοιχείων του αντισυμβαλλομένου, αν και οι φερόμενες ως πραγματοποιηθείσες συναλλαγές τόσο με την ίδια όσο με τον σύζυγό της (.....) επεκτείνονταν σε βάθος τριετίας (2009, 2010, 2011).

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση μερικού ελέγχου του Δ.Ο.Υ. Κοζάνης (η οποία έλαβε υπόψιν τον έλεγχο του Σ.Δ.ΟΕ Δυτικής Μακεδονίας) περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Από το έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης – Υποδιεύθυνση Αλεξανδρούπολης στην επιχείρηση του προκύπτει ότι αυτή είναι επαγγελματικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Στην δηλωθείσα έδρα της, δεν βρέθηκε να λειτουργεί επιχείρηση και κατά δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου ποτέ δεν ήρθαν εμπορεύματα στον χώρο αυτό.
- ✓ Από τα εκτεθέντα στην έκθεση ελέγχου στοιχεία προκύπτει ότι ο δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ούτε εισαγωγές εμπορευμάτων. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει την έλλειψη δυνατότητας πραγματοποίησης οποιαδήποτε εμπορικής πράξης.
- ✓ Η προσφεύγουσα δεν παρουσίασε συγκεκριμένα και αδιάσειστα στοιχεία στον έλεγχο **που να αποδεικνύουν ότι οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν έστω και με διαφορετικό αντισυμβαλλόμενο**. Το μοναδικό στοιχείο που αναφέρει στην κατάθεσή της και επαναλαμβάνει στην προσφυγή της είναι ότι τα εμπορεύματα παραδίδονταν από κάποιον με το όνομα «.....», για τον οποίο ωστόσο δεν διαθέτει στοιχεία επικοινωνίας, δεν θυμάται τον αριθμό κυκλοφορίας του Ι.Χ.Φ. του και ούτε γνωρίζει τι είδους σχέση είχε με τον αντισυμβαλλόμενο.
- ✓ Στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε η επιχείρηση της κ. δεν αναγράφεται το μέσο μεταφοράς των εμπορευμάτων. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 5β του Π.Δ. 186/92 ο εκδότης είναι υποχρεωμένος να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου που διακινεί τα εμπορεύματα πάνω στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, καθώς και ο λήπτης είναι υποχρεωμένος να ελέγχει την ορθότητα των στοιχείων που αναγράφονται στο τιμολόγιο- δελτίο αποστολής.
- ✓ Η «εξόφληση» των εμπορευμάτων γινόταν συστηματικά σε όλες τις συναλλαγές που είχε η προσφεύγουσα με τον συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο (2009, 2010, 2011) με μετρητά και όχι με επιταγή ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό, στερώντας από τον έλεγχο την δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επισημαίνουμε στο σημείο αυτό ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τον Ν.3842/10), από 1/6/2010 μειώθηκε το όριο του

οποίου υπήρχε η υποχρέωση εξόφλησης τιμολογίων (αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών) από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου, με επιταγές έκδοσης του λήπτη του στοιχείου ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού από τα 15.000€ στα 3.000€.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί. Όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης αποδόθηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο σε συνδυασμό με τον έλεγχο του Σ.Δ.ΟΕ Δυτικής Μακεδονίας. Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης των συναλλαγών.
- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει

των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

- **Επειδή,** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι μικρής αξίας δεν ευσταθεί σε καμία περίπτωση, καθώς εξετάζοντάς τα σε συνδυασμό με την συνολική δραστηριότητα της επιχείρησης την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο προκύπτει ότι η αξία των εικονικών συναλλαγών αντιπροσωπεύει το 33,24% των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης.
- **Επειδή,** η διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010 είναι η μοναδική περίοδος, όπου συμπίπτουν οι αγορές εμπορευσίμων με την αξία των εικονικών τιμολογίων, ενώ σε όλες τις άλλες υπάρχει σημαντική απόκλιση. Οι πωλήσεις δε της συγκεκριμένης περιόδου θα μπορούσαν να προέρχονται από εμπορεύματα, τα οποία η επιχείρηση προμηθεύτηκε είτε σε προηγούμενη χρήση είτε από τρίτους άνευ τιμολογίων. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι προμηθευτές των εικονικών τιμολογίων ήταν και οι μοναδικοί προμηθευτές την εν λόγω χρήση και ως εκ τούτου συνάγεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** η επίκληση της καλής πίστης του λήπτη του φορολογικού στοιχείου δεν ευσταθεί σε καμία περίπτωση διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής. Τα γεγονότα άλλωστε έτσι όπως περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. καταδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα συνειδητά και για μεγάλο χρονικό διάστημα «διενεργούσε» τις συγκεκριμένες συναλλαγές.
- **Επειδή,** με την ΠΟΛ 1249/21-11-2013 δόθηκαν μεταξύ άλλων και διευκρινίσεις σχετικά με την αποδοχή ή μη από την φορολογική διοίκηση του ισχυρισμού του λήπτη του εικονικού

φορολογικού στοιχείου ότι τελούσε σε καλή πίστη. Πιο συγκεκριμένα, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων..... Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν”.

Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως έχει ήδη αναφερθεί και ανωτέρω, η εξόφληση της αξίας του επίμαχου τιμολογίου δεν συντελέστηκε μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Κατά συνέπεια, με βάση τα προαναφερθέντα, δεν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης των στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη και ορθώς επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το νόμο πρόστιμο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν διενεργήθηκε αυτοψία από τον έλεγχο προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη των εμπορευμάτων είναι παντελώς ανυπόστατος. Η αυτοψία στην προκειμένη περίπτωση δεν θα μπορούσε να αποτελέσει αξιόπιστη ελεγκτική επαλήθευση, καθώς δεν θα κατέληγε σε ασφαλή συμπεράσματα. Ακολούθως παρατίθενται οι λόγοι για τους οποίους τα ελεγκτικά συμπεράσματα μιας τυχόν διενεργηθείσας αυτοψίας θα ήταν παντελώς επισφαλής.
 - ✓ Οι συγκεκριμένες συναλλαγές έλαβαν χώρα σε προηγούμενη διαχειριστική περίοδο από αυτή του ελέγχου.

- ✓ Τα επίμαχα δελτία αποστολής - τιμολόγια στην αιτιολογία τους αναφέρουν γενικά τα εμπορεύματα, χωρίς να εξειδικεύουν τα αγορασθέντα είδη. Συγκεκριμένα, ως αιτιολογία αναφέρεται «*Ενδύματα*». Συνεπώς, ακόμη και να υπήρχαν παρόμοια εμπορεύματα στην έδρα της επιχείρησης την ώρα του ελέγχου, δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι αυτά αφορούν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα υπό διερεύνηση τιμολόγια.
- ✓ Η μέθοδος της κλειστής αποθήκης, η οποία είναι και η μοναδική αξιόπιστη μέθοδος ελέγχου των εμπορευσίμων μιας επιχείρησης, δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην εν λόγω περίπτωση καθώς η συγκεκριμένη επιχείρηση ασχολείται με το λιανικό εμπόριο, όπου η εφαρμογή της συγκεκριμένης μεθόδου είναι απαγορευτική.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2^α του Ν.2238/1994: «Φύλλο ελέγχου ακόμα και αν έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που είχε περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β).....». Στην προκειμένη περίπτωση, αφορμή του ελέγχου ήταν η με αρ. πρωτοκόλλου πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας, με την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης έλαβε γνώση των νέων στοιχείων που εμπεριέχονται σε αυτήν. Κατά συνέπεια, η ημερομηνία της διαβίβασης της σχετικής έκθεσης σε σχέση με την ημερομηνία περαίωσης της χρήσης (..... είναι μεταγενέστερη και επομένως βάσει του προαναφερθέντος άρθρου 68 ο προϊστάμενος είχε την δυνατότητα να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του 2859/2000: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010: «Αν μετά την αποδοχή του εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68

του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.....». Στην προκειμένη περίπτωση ο προϊστάμενος εξέδωσε το σχετικό συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, λαμβάνοντας υπόψιν τα νέα στοιχεία, το οποίο επιδόθηκε νομότυπα στον σύζυγο της προσφεύγουσας (.....) στις

- **Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1019/2014: Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό που αναγράφεται στο Σημείωμα αυτό.....

5.Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφισμένων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Η προσφεύγουσα στην προκειμένη περίπτωση δεν αποδέχθηκε το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και συνεπώς ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε τις προβλεπόμενες διατάξεις περί συμπληρωματικών πράξεων (άρθρο 68 παρ. 2^α του Ν.2238/1994, άρθρο 49 παρ. 3 του 2859/2000).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ– ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	36.120,00
Προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/97	10.294,20
Φ.Π.Α.	9.366,02
Φόρος Εισοδήματος	3.436,31
ΣΥΝΟΛΟ	59.216,53

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).