



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 05-09-2016

Αριθμός απόφασης: 942

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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 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.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
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 του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
4. Τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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:

Ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. πρωτ. Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης εξέδωσε την υπ' αρ. **2016 εντολή**, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυπτε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜκαι αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών,». Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την υπ' αρ.**Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **3.764,79 €** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 6.604,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.254,93€) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.
- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **6.182,220€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία **συνολικής καθαρής αξίας 10.846,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 2.060,74€) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ**, τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να επανεξεταστούν οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε'' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*
- ii. Ο επανέλεγχος των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων είναι μη νόμιμος. Η επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2004, 2005) με το υπ' αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 και ως εκ τούτου τα οικονομικά αποτελέσματα αυτών έχουν καταστεί αμετάκλητα. Το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και επομένως δεν δύναται να στηρίξει το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου*
- iii. Μη νόμιμα αιτιολογημένη εκτίμηση περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων. Οι συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους πραγματικές Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, η οποία δεν στήριξε την κρίση της με επαρκή στοιχεία.*
- iv. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Δεν υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα θα έπρεπε να εξαχθούν λογιστικά.*

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
 - **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
 - **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του **άρθρου 57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».
- Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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**, στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ.Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από τα προαναφερθέντα, οι υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2016 & 31/12/2017 αντίστοιχα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων & μη νόμιμου επανελέγχου των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων, καθώς αυτές έχουν περαιωθεί οριστικά και τα αποτελέσματά τους έχουν καταστεί αμετάκλητα.

- **Επειδή**, στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, όπως επανήλθαν και τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008, ορίζονται ρητώς τα εξής: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση** των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης

είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

- **Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ. Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2005 και 2006. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και ανυπαρξίας φορολογικών στοιχείων κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν στο σύνολό τους πραγματικές συναλλαγές.

- **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**, 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».
- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου.
- **Επειδή**, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όσο και η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται 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 επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
Η εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ
➤ είναι καθόλα ανύπαρκτη επιχείρηση διότι, δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της, αλλά ούτε και σε άλλη γνωστή διεύθυνση.
δεν είχε ποτέ αγορές εμπορευμάτων, που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Οι μοναδικές δαπάνες, όπως αυτές προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων που δήλωσαν τον

- ως πελάτη, αφορούν έξοδα κινητής τηλεφωνίας στις χρήσεις 2005 και 2006 και μια δαπάνη αγοράς φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ στη χρήση 2004.
 - δεν διέθετε προσωπικό ούτε μεταφορικά μέσα, προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων.
 - υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2004, 2005 και έκτοτε δεν υπέβαλε καμία άλλη δήλωση με σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της.
- **Επειδή,** από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
 - **Επειδή,** η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής, στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλλά και σε άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.
 - **Επειδή,** αναφορικά με τον τελευταίο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, αυτός δεν εξετάζεται δια της παρούσης, καθώς αφορά αποκλειστικά τις πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες προσβάλλονται με άλλες ενδικοφανείς προσφυγές, για τις οποίες θα εκδοθούν χωριστές αποφάσεις από την υπηρεσία μας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	3.764,79€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	6.182,22€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).