



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/6/2018

Αριθμός απόφασης: 1213

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του ... του ... με ΑΦΜ .., κατοίκου . ., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../.../-2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ...2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . .. του ... με 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:

Με την αριθμό .../.../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **17.668,80 €**, καθότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του οκτώ (8) εικονικά, ως προς το πρόσωπο, φορολογικά στοιχεία, ήτοι α) έξη (6) Τιμ. Δελτία Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 71.344,00 € και β) δύο (2) Τιμ. Δελτία Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...» συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 14 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθμό πρωτ. .../02-09-2008 αίτηση έκδοσης άδειας οικοδομής στην Δ/νση Πολεοδομίας και Περιβάλλοντος της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης . - . - ..., για την ανέγερση κτηρίου, στο οποίο πλέον στεγάζεται η ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων». Μετά την ολοκλήρωση κατασκευής του κτηρίου, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. ..., με την με αριθμό πρωτ. .../09-11-2009 αίτησή του, επιστροφή Φ.Π.Α για τα επενδυτικά αγαθά του άρθρου 33, 34 του Ν. 2859/2000, που αφορούσαν στη χρονική περίοδο 06/11/2008 - 31/12/2008, συνολικού ύψους 13.415,30 € με αναλογούντα Φ.Π.Α ποσό 2.548,90 €. Από την Δ.Ο.Υ ... διενεργήθηκε Προσωρινός Έλεγχος (αριθμός εντολής ελέγχου .../10-11-2009) και του επιστράφηκε ολόκληρο το αιτούμενο ποσό επιστροφής Φ.Π.Α..

Εκ νέου ο προσφεύγων ζήτησε να του επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α της φορολογικής περιόδου 01/01/2009 έως 30/09/2009 με την με αριθμό πρωτ. .../19-11-2009 αίτησή του.

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, αλλά και από την αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ..., διαπιστώθηκε ότι για τις .. και την τοποθέτηση .. ., ζήτησε και έλαβε φορολογικά στοιχεία από επιτηδευματίες για τους οποίους διενεργούνταν έλεγχοι, καθώς υπήρχαν υπόνοιες ότι είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου, προκειμένου ο προσφεύγων να δώσει επιπλέον πληροφορίες, ο ίδιος προχώρησε σε αίτηση ανάκλησης της με αριθμό πρωτ. .../19-11-2009 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α.. Στη συνέχεια, δυνάμει της με αρ. .../14-09-2012 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων

έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του έξη (6) Τιμ. Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 71.344,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.... – ΑΦΜ ...» και δύο (2) Τιμ. Δελτία Αποστολής, εκδόσεως της επιχείρησης «.... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 €.

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 00/06/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) της Δ.Ο.Υ. ..., η επιχείρηση «... – ΑΦΜ ...» εξέδωσε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 & 2010 εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Επίσης, από τα πορίσματα της από 00/06/2017 έκθεσης ελέγχου της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...» προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 και 2010, ογδόντα τρία (83) εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου, το γεγονός ότι το έργο, για το οποίο έλαβε ο προσφεύγων τα εικονικά παραστατικά, πραγματοποιήθηκε, ότι δεν ζητήθηκαν παραστατικά εκδόσεως άλλων κατασκευαστών για τις σιδηροκατασκευές και την τοποθέτηση πλακιδίων δαπέδου του συννεργείου και το γεγονός ότι για την κατασκευή του κτηρίου χρηματοδοτήθηκε με την με αριθμό Δανειακή σύμβαση της ... Τράπεζας, έκρινε τα επίδικα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και επέβαλε το προσβαλλόμενο πρόστιμο.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την επιβολή του προστίμου έχει παραγραφεί.
- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι πληρούται η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διατάξεων περί λήψης εικονικών τιμολογίων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. 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 ενάσκηση 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 φορολογούμενου 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. 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 την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει,

αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../14-09-2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκε κατόπιν της ανάκλησης από τον προσφεύγοντα της με αρ. πρωτ. .../19-11-2009 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., καθόσον δημιούργησε υπόνοιες στη φορολογική αρχή περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, ολοκληρώθηκε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... στις εκδότριες επιχειρήσεις «... – ΑΦΜ ...» και «. . – ΑΦΜ ...» και εκδόθηκαν οι από 00/6/2017 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε ότι οι επιχειρήσεις αυτές εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή οι από 00/6/2017 εκθέσεις ελέγχου των εκδοτών «. . – ΑΦΜ ..» και «. . – ΑΦΜ ..» περιλαμβάνουν την τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης της παράβασης της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης και ως εκ τούτου αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία**, ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η Δ.Ο.Υ. να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου για τον λήπτη, εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση του προσβαλλόμενου προστίμου Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων μετά την έκδοση των από 00/6/2017 εκθέσεων ελέγχου των εκδοτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2009 εκπνέει στις 31/12/2020.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό 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 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 το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 απόφαση 116/2013 του 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 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 506/2012, 3081/2015).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι :

- α) Οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις «... – ΑΦΜ ...» και «... – ΑΦΜ ...» ήταν εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- β) Το έργο, ήτοι η κατασκευή του συνεργείου, πραγματοποιήθηκε κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο του έτους 2009.
- γ) Δεν ζητήθηκαν παραστατικά εκδόσεως άλλων κατασκευαστών για τις ... και την τοποθέτηση πλακιδίων δαπέδου του συνεργείου.
- δ) Για την κατασκευή του κτηρίου, ο προσφεύγων χρηματοδοτήθηκε με την με αριθμό ... Δανειακή σύμβαση της ... Τράπεζας και έλαβε παραστατικά από τις εκδότριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων με ποσά που να καλύπτουν το ύψος της δανειακής σύμβασης.
- ε) Ο προσφεύγων ζήτησε να του επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α της φορολογικής περιόδου 01/01/2009 έως 30/09/2009 με την με αριθμό πρωτ. .../19-11-2009 αίτησή του και στην συνέχεια, κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών, προχώρησε σε αίτηση ανάκλησης της επιστροφής Φ.Π.Α που είχε ζητήσει.
- ζ) Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν μετρητοίς, αν και οι αναγραφόμενες αξίες ήταν ιδιαίτερα μεγάλες.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτού και των φερόμενων ως εκδότες, έτσι όπως περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές

καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ...2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του .. με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Καταλογιζόμενο ποσό : $88.344,00 \times 20\% = 17.668,80 \text{ €}$

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.