



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604561**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/05/2018
Αριθμός απόφασης:2462

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, στην οδό, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων:

1) Της υπ'αριθμ./2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 συνολικού ποσού 11.421,41 €.

2) Της υπ'αριθμ./2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος διαχ. περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 συνολικού ποσού 31.725,43 €

- 3) Της υπ'αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχ. περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 συνολικού ποσού 15.574,65 €
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2018 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:

1)Με την υπ'αριθμ...../2017 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 14.420,65€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 17.304,78€ ήτοι συνολικού ποσού 31.725,43€.

2)Με την υπ'αριθμ...../2017 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού Φ.Π.Α 5.191,55€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 6.229,85€, ήτοι συνολικού ποσού 11.421,41€.

3) Με την υπ'αριθμ.1283/12-12-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 15.574,65€ (5.191,55 X 50%)

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίσθηκαν κατόπιν των πορισμάτων ελέγχου των από: 12/12/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α, της από 12/12/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από 12/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου του άρθρου 6 ν.2523/1997 (Πρόστιμο Φ.Π.Α.) για πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 20/08/2014 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπάλληλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακή Διεύθυνση Β' Αιγαίου προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά την χρήση 2007 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τέσσερα θεωρημένα δελτία αποστολής, τα υπ' αριθμ...../2007,/2007,/2007 και/2007 με τα αντίστοιχα τέσσερα αθεώρητα εκδοθέντα τιμολόγια τα με υπ' αριθμ./2007,/2007,/2007 και/2007 συνολικής καθαρής αξίας 39.935,00€ πλέον ΦΠΑ 5.191,55€ από την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες ως προς το σύνολο τους και κρίθηκαν εικονικά.

Επομένως, βάσει της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε., προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία, και ως εκ τούτου διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ όπου συντάθηκαν: η από 12/12/2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α, η από 12/12/2017 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από 12/12/2017 Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 Προστίμου Φ.Π.Α. για πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Κατά την διάρκεια του Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), το Σ.Δ.Ο.Ε επέδωσε στον ελεγχόμενο την υπ. αριθ./2014 πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων. Ο ελεγχόμενος τα προσκόμισε και εκδόθηκε η υπ αριθ/2014 έκθεση κατάσχεσης με την οποία κατασχέθηκαν τα ανωτέρω επίμαχα φορολογικά στοιχεία καθώς και το με π/θ/2006 χειρόγραφο βιβλίο εσόδων – εξόδων με εγγραφές από 2006 έως 2010 .Στη συνέχεια ο προσφεύγων έδωσε ανωμοτί κατάθεση σύμφωνα με το αρθ. 31 § 2 κωδ ποιν δικον., στην οποία δήλωσε ότι τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία τα έλαβε για φορολογική του διευκόλυνση εξαιτίας οικονομικών προβλημάτων - δεν μπορούσε να πληρώσει τους φόρους του, ότι ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την και τις εν λόγω συναλλαγές τις έκανε με κάποιον κ. τον οποίο τον γνώρισε ως εκπρόσωπο της Τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ο ελεγχόμενος από την εκδότρια εταιρεία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο **ΕΙΚΟΝΙΚΑ**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017,2426/2002,2700/1965 αποφάσεις του ΣΤΕ)
- Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, οι συναλλαγές ήταν

πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

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 στις παρ. 1, 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 ίδιου 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 ίδιου 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 φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) **Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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. »

2) **Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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. »

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ**, κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ. **2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ** έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010, (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΙΝΗΣ λόγω αρμοδιότητας του, με την από 20-08-2014 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, η οποία αφορούσε την χρήση 2007. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 57 §§1,2 περ. γ' & 49 § 3 Ν. 2859/2000 όταν περιέλθουν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την πενταετία και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις χρήσεως 2007 απορρίπτεται..

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9** του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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 προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, με την από 05-03-2014 ανωμοτί κατάθεσή, του άρθρου 31 παρ.2 Κοιν.Ποιν.Δικ. ο ίδιος ο προσφεύγων δήλωσε για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ότι τα έλαβε για φορολογική του διευκόλυνση , λόγω οικονομικών προβλημάτων δεν μπορούσε να πληρώσει τους φόρους του.

Επειδή, με την υπ'αριθμ./2015 πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 79.870,00€ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, το οποίο και του οριστικοποιήθηκε στις 09/06/2015 καθώς δεν άσκησε κανένα ένδικο μέσο κατά αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι έγινε η εξόφληση των επίμαχων τιμολόγιων, ούτε έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές ήτανε πραγματικές, π.χ. φορτωτικές της μεταφορικής εταιρείας που ισχυρίζεται ο ίδιος ότι μεσολάβησε για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, δεν αμφισβητείται η κρίση του ελέγχου επί της εκκαθάρισης Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ ,ούτε τα πρόστιμα του ΦΠΑ όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12/12/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α, Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Έκθεσης Ελέγχου του άρθρου 6 ν.2523/1997 Προστίμου Φ.Π.Α. για πλαστά , εικονικά φορολογικά στοιχεία επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις

εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1003/2018 με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των

άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /18-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του , με ΑΦΜ

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

Ως προς το Φ.Π.Α.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	83.215,10	83.215,10	83.215,10	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών				
ΦΠΑ Εκροών	10.817,96	10.817,96	10.817,96	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	55.000,93	15.065,93	15.065,93	
ΦΠΑ Εισροών	10.198,91	5.007,36	5.007,36	
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά				
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών				
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο	619,05	5.810,60	5.810,60	5.191,55
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		6.229,86		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			2.595,77	2.595,77
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (53μήνεςx0,73%) 38,69%			2.008,61	2.008,61
Σύνολο	619.05	12.040,46	10.414,98	9.795,93

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Μετά τα παραπάνω, ο φόρος εισοδήματος και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Ποσό Φορολογητέου Εισοδήματος (κέρδη)	18.460,03	58.395,03	58.395,03	
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 25%	671,74	15.092,39	15.092,39	
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου	822,53	822,53	822,53	
Σύνολο	1.494,27	15.914,92	15.914,92	14.420,65
Πρόσθετ. Φόρος ανακρίβειας αρ.1& 2 ν.2523/97 200%		17.304,78		
Πρόσθετ. Φόρος ανακρίβειας αρ.58ν.4174/2013 50%			7.210,32	7.210,32
Τόκοι Εκπρόθεσμης Καταβολής αρ.53ν.4174/2014(53 χ0,73%) ανά μήνα 38,69			5.579,34	5.579,34
Καταλογιζόμενο Ποσό	1.494,27	33.219,70	28.704,58	27.210,31

Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 συνολικού ποσού: **15.574,65€** (5.191,55€ X 3).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

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

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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 .