



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/09/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4773

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Του άρθρου 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.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης οικονομικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 06/03/2017 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.700,87 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.917,39€.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, δυνάμει της υπ. αρ./2015 Εντολής Ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των υπ. αριθ./...../...../2015 διαβιβαστικών εγγράφων με τα οποία η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του ΣΔΟΕ απέστειλε το από 6/7/2015 Πληροφορικό Δελτίο. Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε από την επιχείρηση «..... του, ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Ν. ΨΥΧΙΚΟΥ», (2) δύο πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.600€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αφού καταλόγισε το πρόστιμο για τη λήψη των ως άνω τιμολογίων, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της επιχείρησης του προσφεύγοντος προσθέτοντας ως λογιστικές διαφορές την αξία των επίμαχων τιμολογίων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Ανυπαρξία παράβασης. Συγκεκριμένα όλες οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκαν, όπως προκύπτει κι εκ των προσκομιζομένων-εκ μέρους μου- φωτογραφιών, ενώπιον των αρμοδίων υπηρεσιών της ως άνω Δ.Ο.Υ.
- Έλλειψη υπαιτιότητας. Τελούσα σε καλή πίστη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των χωματουργικών κλπ εργασιών, στην επιχείρησή μου, καθόσον αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ εμού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο, αφού είχα ήδη επικοινωνήσει πολλές φορές τηλεφωνικά με πρόσωπα, εκ των οποίων άλλος μου δήλωνε ότι ήταν ιδιοκτήτης της εν λόγω επιχείρησης, άλλος επικεφαλής των συνεργείων κλπ, ρυθμίζοντας τους όρους εκτέλεσης των εργασιών, του τρόπου αποπληρωμής τους κλπ. Επομένως, σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσα να γνωρίζω, αν τα εκδοθέντα τιμολόγια ήταν πλαστά, ή αν τα πρόσωπα με τα οποία επικοινωνούσα είχαν όντως τις ιδιότητες, που δήλωναν σε εμένα, ή όχι πράξης κι ως εκ τούτου, δε θα μπορούσα να συνεργήσω σε οποιοδήποτε παράνομη πράξη, όπως η –εν γνώσει μου-λήψη πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, ούτε βέβαια θα μπορούσα να γνωρίζω και ν' αποδεχθώ ότι τα στοιχεία αυτά είναι πλαστά ή εικονικά με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». (ΣτΕ 506/2012)
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της αρχής της ισότητας κατ' άρθρο 04 του Συντάγματος. Η άκαιρη επιβολή του επίδικου φορολογικού προστίμου των 2.520,00 € για λήψη, δήθεν, υφ' εμού πλαστών φορολογικών στοιχείων αντιβαίνει στην αρχή της ισότητας αλλά και την αρχή της αναλογικότητας συνάμα, εφόσον μετά την παρέλευση 10 ετών επιβάλλεται σε βάρος μου, το επίδικο πρόστιμο.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε 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 υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.»*

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«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.....».*

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε 2 πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, ήτοι το υπ' αριθ./2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 7.000€ πλέον 1.330,00€ ΦΠΑ και το υπ' αριθ./2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.600€ πλέον 1.064€ ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχείρησης , ΑΦΜ , Δ.ΟΥ. ΨΥΧΙΚΟΥ.

Επειδή όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 06/03/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ τα ως άνω δύο τιμολόγια έφεραν ίχνος θεώρησης «.....». Σύμφωνα με το Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων έχει θεωρήσει Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών μέχρι τον αριθμό 100 και με τελευταία χρονιά θεώρησης το 2004. Τα ανωτέρω όμως φορολογικά στοιχεία φέρουν αριθμό μετά το 100 (302 και 313 αντίστοιχα) και το ίχνος θεώρησης υποδηλώνει ως μήνα θεώρησης τον 6^ο του 2007. Επομένως τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι **πλαστά**.

Επειδή τα επίμαχα τιμολόγια αφορούσαν παροχή υπηρεσιών και ειδικότερα το υπ' αρ./2007 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 7.000€, αφορούσε εργασίες «Για Αποψίλωση – Διαμόρφωση κ' ευθυγράμμιση οικοπέδου στην κ' ρίψη και στρώσιμο 100 κυβικών ΜΠΕΤΟΝ», ενώ το υπ' αρ./2007 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 5.600€, αφορά υπηρεσίες «Αποψίλωση – Διαμόρφωση κ' στρώσιμο οικοπέδου στην από μπετόν 80 κυβικών».

Επειδή, τα εν λόγω τιμολόγια εκτός από πλαστά είχαν κριθεί αρχικώς και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, για τους λόγους που εκτενώς αναφέρονται στην από 06/03/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, στην οποία περιλαμβάνεται απόσπασμα του από 06/07/2015 Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.

Επειδή ωστόσο, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι:

- ο προσφεύγων έχει δηλώσει την εγκατάσταση (αποθήκη) στην περιοχή , στο Μητρώο της Υπηρεσίας.
- ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει στην δήλωση (Ε3) της χρήσης 2007, την εγκατάσταση (αποθήκη) στην περιοχή ως μισθωμένη από τον Ο δε προαναφερόμενος εκμισθωτής έχει συμπεριλάβει στην δήλωση του (Ε1) έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων.

- οι περιγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία εργασίες αφορούν αποψίλωση, διαμόρφωση και στρώσιμο μπετόν επί του οικοπέδου στον Σύμφωνα δε με το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής ο εκμισθωτής απεβίωσε στις 7/5/2012 και δεν είναι δυνατή η κλήση του προκειμένου να παράσχει πληροφορίες σχετικά με την κατάσταση του ακινήτου και τον χρόνο εργασιών που τυχόν διενεργήθηκαν σε αυτό.
- το/2016 υπόμνημα του ελεγχόμενου στο οποίο υποστηρίζει ότι οι εργασίες διενεργήθηκαν στο ακίνητο (αποθήκη) στην περιοχή
- τις προσκομισθείσες φωτογραφίες οι οποίες, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, παρουσιάζουν το διαμορφωμένο με τις παρασχεθείσες εργασίες ακίνητο (αποθήκη),
- το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ που χαρακτηρίζει τις συναλλαγές του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εικονικές δηλαδή μη πραγματοποιηθείσες από τον εκδότη.
- το γεγονός ότι έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων προμηθευτών αρθρ. 20 Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2007, στην οποία έχουν συμπεριληφθεί τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία.
- το ότι η αξία των τιμολογίων έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεως 2007.
- το γεγονός ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης (αποδείξεις είσπραξης - πληρωμής, αντίγραφα επιταγών, κλπ.) ή στοιχεία που να πιστοποιούν την ταυτότητα του ατόμου που φέρεται να πραγματοποιήσει τις περιγραφόμενες εργασίες ή εισέπραξε τα ποσά της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

έκρινε ότι οι αναφερόμενες στα επίμαχα τιμολόγια εργασίες πραγματοποιήθηκαν αλλά από πρόσωπο διαφορετικό και από όχι τον φερόμενο ως εκδότη των φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν των ανωτέρω, αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης, τα επίμαχα τιμολόγια κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «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.».

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./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 την υπ' αριθ./2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια επιχείρηση, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση, δεν είχε τη δυνατότητα να

εκπληρώσει τις συναλλαγές που αναγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου ή οποιαδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ικανή να δικαιολογήσει την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Περαιτέρω, η επικαλούμενη άγνοια του προσφεύγοντος περί της εικονικότητας και πλαστότητας των τιμολογίων, δεν αρκεί από μόνη της, προκειμένου να απαλλαγεί από την εκ του νόμου απορρέουσα ευθύνη. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή η δημόσια διοίκηση και κατ' επέκταση οι φορολογικές αρχές δεσμεύονται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως ή αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας του ελεγχόμενου. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, υπολογίσθηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι είναι άκαιρη η επιβολή του επίδικου φόρου καθόσον επιβλήθηκε μετά την παρέλευση 10 ετών.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «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 όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994:

«1.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 σύμφωνα με το άρθρο 68§2 του ν. 2238/1994: «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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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 το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ: Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, το ελεγχόμενο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) αρχικώς παραγράφονταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2013. Ωστόσο, μετά τη συμπλήρωση του ως άνω πενταετούς χρόνου παραγραφής, περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι τα με αρ. πρωτ./...../...../2015 διαβιβαστικά

έγγραφα με τα οποία η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής του ΣΔΟΕ απέστειλε το από 6/7/2015 Πληροφορικό Δελτίο. Ως εκ τούτου, ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως νέα στοιχεία, δεδομένου ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2007 παρατείνεται στη δεκαετία, ήτοι μέχρι 31/12/2018. Συνεπώς, ορθά και σύννομα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τη φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω κι ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως ίσχυε για τις κρινόμενες χρήσεις: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»*

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994: *«Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με **νόμιμο φορολογικό στοιχείο** και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.»*

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/8.11.2012 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 572/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σχετικά με την έκπτωση ή μη, κατ' άρθρο 31 Κ.Φ.Ε., των δαπανών εκείνων οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην, όμως, προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι δεν αποτελούν εκπεστέες, κατ' άρθρο 31 Κ.Φ.Ε., δαπάνες εκείνες οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην, όμως, προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία. Αναλυτικότερα στην ανωτέρω γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: *«.....καμία δαπάνη δεν δύναται να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης εάν δεν αποδεικνύεται από νομότυπα παραστατικά στοιχεία, όπως αυτά προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. και συνεπώς δεν δύναται να εκπεσθεί δαπάνη που στηρίζεται σε πλαστό παραστατικό στοιχείο, Ειδικώς, δε, τιμολόγια ή άλλα παραστατικά, τα οποία έχουν μεν διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς, όμως, να έχει καταχωρισθεί σχετική πράξη θεώρησής τους στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής θεωρούνται πλαστά, κατά την ρητή διάταξη του άρθρου 19 ν. 2523/1997. Συνεπώς, οποιαδήποτε δαπάνη, η οποία προκύπτει από τέτοια τιμολόγια δεν είναι δυνατόν να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης. Τούτο δε ασχέτως εάν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα*
Σελίδα 10 από 13

ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης από το ζήτημα της επιβολής κύρωσης για την διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής. Κατόπιν των παραπάνω, εφ' όσον, προκύπτει ότι τα εκδοθέντα προς την εταιρεία τιμολόγια θεωρήθηκαν πλαστά, επειδή δεν είχε καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η σχετική πράξη θεώρησής τους, συνάγεται ότι οι δαπάνες, που απεικονίζονται στα εν λόγω παραστατικά, **δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ανεξάρτητα εάν αυτή ήταν καλόπιστη, δηλαδή αν πράγματι τελούσε σε άγνοια της πλαστότητας** (πρβλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 685/2000).»

Επειδή με την υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. (η οποία έγινε αποδεκτή από την Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την ΠΟΛ 1071/2015) προβλέπεται ότι: «Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, **πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία** (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ). Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν, 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ακόμη και αν τα πλαστά φορολογικά στοιχεία αφορούν δαπάνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί και είναι παραγωγικές και ακόμη και στην περίπτωση που ο λήπτης αυτών τελεί σε καλή πίστη, δεν δύναται σε καμία περίπτωση να εκπέσουν ως δαπάνες από το ακαθάριστο εισόδημα, καθόσον αυτές βασίζονται σε μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του: το υπ' αριθ./2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 7.000,00€ πλέον 1.330,00€ ΦΠΑ και το υπ' αριθ./2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.600,00€ πλέον 1.064,00€ ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχείρησης,,,, ΑΦΜ, Δ.ΟΥ. ΨΥΧΙΚΟΥ, τα οποία ήταν πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Δεδομένου ότι, η λήψη των ως άνω φορολογικών

στοιχείων δεν επιδρά στο κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος (λόγω ποσοστού επί των ακαθαρίστων και λόγω εικονικότητας ως προς το πρόσωπο), ορθώς, αυτά κρίθηκαν επαρκή και ακριβή και το καθαρό εισόδημα προσδιορίσθηκε με λογιστικό τρόπο σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994, δηλαδή τα επίμαχα τιμολόγια δεν αναγνωρίσθηκαν ως εκπεστέες δαπάνες και προστέθηκαν από τη φορολογική αρχή ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης χρήσης 2007.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/03/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/04/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαφορά φόρου	3.917,39
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) ως οικεία οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού	4.700,87
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.618,26

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.