



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

04/09/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Αριθμός Απόφασης: 4578

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Καρδίτσας, οδός «.....», Τ.Κ. 43100, κατά των : α) υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) υπ' αριθμ. «.....» Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) υπ' αριθμ. «.....» Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : α) υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) υπ' αριθμ. «.....» Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) υπ' αριθμ. «.....» Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/02/2017 α) Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος, β) Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/04/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, προέκυψε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος ύψους ποσού 813,38 ευρώ χωρίς όμως να καταλογιστεί διαφορά οφειλόμενου φόρου και ως εκ τούτου δεν προκύπτει από την ως άνω πράξη διαφορά φόρου για καταβολή, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008-31.12.2008.

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008-31.12.2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 6.688,95 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.026,74 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 14.715,69 €.

Με την υπ' αριθ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 14.298,45 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2008-31.12.2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία του δύο (2) εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 25.085,00 € πλέον ΦΠΑ 4.776,15 € για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 23/02/2017 Εκθέσεων Ελέγχου α) Εισοδήματος, β) Φ.Π.Α. και γ) Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. Ο ως άνω έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. «.....» εντολής του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε με εντολή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν του υπ' αριθμ. «.....» σχετικού δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Σερρών σύμφωνα με το οποίο και βάση της συνημμένης Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών η εκδότρια επιχείρηση κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο (2008) έχει παραγραφεί από το έτος 2014.

- Η έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει αν δημοσιεύτηκε η απόφαση πτώχευσης της εκδότριας επιχείρησης και συνάγεται ότι ο σύνδικος πτώχευσης ενέκρινε την σύμβαση μεταξύ του προσφεύγοντος και της εκδότριας επιχείρησης.
- Η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας προέβη κατά παράβαση του νόμου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω του ότι δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία του, διότι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία δεν είχε υποχρέωση να τα τηρεί και να τα διαφυλάττει.
- Η αποδιδόμενη με την έκθεση ελέγχου ως ανύπαρκτη συναλλαγή είναι πραγματική και η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει με ρητό και κατηγορηματικό τρόπο ότι ο ίδιος ήταν γνώστης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 φορολογικώς 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.

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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, όπως ορίζεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 42 του Ν. 4223/2013: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

2. 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

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, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, διαπιστώθηκε στα πλαίσια του ελέγχου ότι ο προσφεύγων υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών στη χρήση 2008, στην οποία δήλωσε ως προμηθευτή την εταιρεία «.....» για σύνολο δύο (2) τιμολογίων και καθαρή αξία τιμολογίων 25.085, 00 ευρώ. Όπως όμως προέκυψε από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η εκδότρια επιχείρηση βρισκόταν σε καθεστώς πτώχευσης το 2008 με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 21.01.2007. Επίσης, ο εκμισθωτής της έδρας της εκδότριας εταιρείας δήλωσε στον έλεγχο ότι από τον Ιανουάριο του 2007 εκμίσθωνε το συγκεκριμένο χώρο σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν είχαν καμία σχέση με την ελεγχόμενη εταιρεία. Εξάλλου, και ο ίδιος ο ομόρρυθμος εταίρος «.....» δήλωσε ότι η εταιρεία σταμάτησε να εκδίδει τιμολόγια τον Σεπτέμβριο του 2006.

Επιπλέον, η εκδότρια εταιρεία δεν είχε καμία σχέση με εμπόριο γεωργικών ελκυστήρων, ούτε υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις από το 2005 και μετά, ενώ δεν υπέβαλλε και εκκαθαριστικές δηλώσεις για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Γενικά, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση ώστε να είναι σε θέση να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή και ότι όλες οι συναλλαγές της ήταν εικονικές.

Τέλος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν υπήρχε καμία συνάφεια ανάμεσα στις δραστηριότητες των δύο εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, καθώς η μεν εκδότρια είχε ως αντικείμενο το εμπόριο ενδυμάτων-υποδημάτων, οικιακών συσκευών, επίπλων, φωτιστικών, αρωμάτων και καλλυντικών, η δε λήπτρια ασχολούνταν μόνο με το εμπόριο γεωργικών ελκυστήρων.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα παραπάνω αναφερόμενα τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Επειδή, 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 ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι 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 επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος-λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή με την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» ήταν πραγματική, καθώς προμηθεύτηκε πράγματα αξίας 25.085 τον Απρίλιο του 2008. Επιπλέον, αναφέρει ότι η Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολόγησε την εικονικότητα της συναλλαγής και ότι σε κάθε περίπτωση δεν στοιχειοθετείται αυτή μόνο από το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση πτώχευσε εντός του 2008. Οι παραπάνω ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι για τους κάτωθι λόγους:

Ο ισχυρισμός περί πραγματικής συναλλαγής είναι αόριστος, καθώς δεν αναφέρει τι είδους πράγματα προμηθεύτηκε ο προσφεύγων τον Απρίλιο του 2008 και το βασικότερο απ' όλα δεν εξηγεί πώς είναι δυνατόν μια επιχείρηση σαν τη δική του, που ασχολείται με το εμπόριο γεωργικών ελκυστήρων να έχει συναλλαγές με μια επιχείρηση, που δραστηριοποιείται στο εμπόριο ρούχων και ειδών οικιακής χρήσης. Το γεγονός αυτό από μόνο του αρκεί για να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής.

Ο ισχυρισμός περί μη αιτιολόγησης είναι αβάσιμος, επειδή η ελεγκτής αιτιολόγησε επαρκώς και ειδικώς την εικονικότητα της συναλλαγής. Ειδικά για την πτώχευση της εκδότριας επιχείρησης, ο έλεγχος στηρίχθηκε σε δύο σημαντικές καταθέσεις: α) αυτή του ομόρρυθμου εταίρου, ο οποίος

δήλωσε ότι η εταιρία είχε σταματήσει να εκδίδει τιμολόγια και να έχει οποιεσδήποτε συναλλαγές τον Σεπτέμβριο του 2006 και β) στην κατάθεση του εκμίσθωτή του χώρου της έδρας της εταιρείας, ο οποίος δήλωσε ότι από τον Ιανουάριο του 2007 και μετά εκμίσθωνε το συγκεκριμένο χώρο σε άλλες επιχειρήσεις, που δεν είχαν καμία σχέση με την εκδότρια. Επομένως, από τις δύο παραπάνω καταθέσεις συνάγεται αναμφισβήτητα ότι οι επίδικες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31.12.2013 κρίνεται αβάσιμος για τους κάτωθι λόγους:

Σύμφωνα με το **άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994)**, το οποίο ισχύει για την ένδικη χρήση, «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».

Με τις διατάξεις της **παρ. 18 του άρθρ. 19 του ν. 3091/2002** σε συνδυασμό με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003**, θεσπίστηκε η παράταση της παραγραφής για 2 επιπλέον έτη πέραν του χρόνου που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις επί των υποθέσεων πλαστών, εικονικών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον μέχρι τον ανωτέρω χρόνο έχουν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η αρχική παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για τη χρήση 2008 έληγε στις 31.12.2014, καθώς ο χρόνος παραγραφής αρχίζει από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για επίδοση της δήλωσης, άρα από το τέλος του 2009 και λήγει πέντε χρόνια μετά, δηλαδή 31.12.2014.

Από εκεί και έπειτα, όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του 3091/2002 η παραγραφή της ένδικης υπόθεσης παρατάθηκε δύο χρόνια, δηλαδή μέχρι 31.12.2016, λόγω εύρεσης εικονικών φορολογικών συναλλαγών, με την προϋπόθεση όμως ότι μέσα στα δύο αυτά χρόνια θα έχουν εκδοθεί οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις, πράγμα που όντως έγινε.

Επομένως, η αξίωση του Δημοσίου για καταλογισμό φόρων και προστίμων δεν υπέπεσε σε παραγραφή και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος.

Επειδή, αιτία του συγκεκριμένου ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. «.....» πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου ότι η επιχείρηση «.....», ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορους λήπτες, ανάμεσα στους οποίους και ο προσφεύγων. Αμέσως μετά τη λήψη του πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας η υπ' αριθμ. «.....» εντολή μερικού ελέγχου για

έλεγχου της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008). Η ανωτέρω εντολή ελέγχου χρεώθηκε στην αρμόδια υπάλληλο, η οποία την 15.10.2015 έστειλε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμ. «.....» πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα στα πλαίσια του ελέγχου, την οποία παρέλαβε ο προσφεύγων, αλλά δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως, την 18.11.2015 εστάλη συστημένα δεύτερη πρόσκληση (η υπ' αριθμ. «.....»), στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2008.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν γνώριζε ότι ο συναλλασσόμενος είναι πτωχός και ότι κακώς η φορολογική διοίκηση υιοθέτησε τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία πουθενά δεν αναφέρει αν η απόφαση περί κήρυξης της πτώχευσης δημοσιεύτηκε νόμιμα. Ο παραπάνω ισχυρισμός είναι αβάσιμος, επειδή η Δ.Ο.Υ. Σερρών και γενικότερα η φορολογική διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να αναφέρει αν πληρούνται οι όροι δημοσιότητας της απόφασης πτώχευσης, υποχρέωση που κατά τ'άλλα βαρύνει τους διαδίκους, τον σύνδικο πτώχευσης, καθώς και το πτωχευτικό δικαστήριο. Επίσης, ο ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς και δεν ασκεί καμία επιρροή στην εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς ο λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων οφείλει να αποδείξει την καλή του πίστη και την πραγματοποίηση της συναλλαγής όταν συναλλάσσεται με φορολογικώς ή συναλλακτικές ανύπαρκτο πρόσωπο σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ΣΤΕ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23/02/2017 Εκθέσεις Ελέγχου α) Εισοδήματος, β) Φ.Π.Α. και γ) Προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 **13/04/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

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

1.Υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009
Ποσό = **0,00 ευρώ**

2.Υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008-31.12.2008

<u>Διαφορά φόρου</u>	6.688,95 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	8.026,74 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	14.715,69 €

3.Υπ' αριθ. «.....» πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1.1.2008-31.12.2008

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 4.766,15 € Χ 3 = 14.298,45 ευρώ

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.