



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 4.5.17

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2703

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 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).

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.17** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αρ./17.11.16 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.04-31.12.04, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ./17.11.16 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17.11.16 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **5.1.17** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./17.11.16 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ προσδιορίστηκε στον

προσφεύγοντα διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 3.068,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 3.682,00 €.

Η διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04, φορολογητέων εισροών, κατά το ποσό της αξίας ενός (1) εικονικού (αρ./30.12.04), ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 7.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 1.260,00 €), από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με εκδότρια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και ενός (1) εικονικού (αρ./17.12.04), ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 10.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 1.800,00 €), από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με εκδότρια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 17.11.16 Έκθεσης Ελέγχου του Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αρ./2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των με αρ./14.11.13 και/5.11.13 δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του με αρ./2.7.14 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ. Σύμφωνα με την από 17.11.16 Έκθεση Ελέγχου του Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ο προσφεύγων, με δραστηριότητα 'Άλλες κατασκευές πολιτικού μηχανικού Π.Δ.Κ.Α.', ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 €, στη χρήση 2004, από τις φερόμενες ως εκδότριες επιχειρήσεις με την επωνυμία «.....» και «.....». Ειδικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η «.....» λειτούργησε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε από 1.1.2003 έως και 21.12.2007 προς όλες τις επιχειρήσεις ήταν εικονικά. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου η «.....» ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά και δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατόπιν της υποβολής από τον προσφεύγοντα του με αρ./15.11.16 υπομνήματος προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης έργων, των βεβαιώσεων και των υπευθύνων δηλώσεων των εργοδοτών προέκυψε ότι τα ληφθέντα ως άνω φορολογικά στοιχεία αφορούν υπαρκτές συναλλαγές οι οποίες όμως πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο από τον φερόμενο ως εκδότη, και συνεπώς τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ανεπανόρθωτη βλάβη λόγω μη επίδειξης της εντολής ελέγχου και άρνησης της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ για χορήγηση αντιγράφου αυτής. Έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου την αμέσως επόμενη εργάσιμη ημέρα από την έκδοση της επέκτασης της εντολής ελέγχου στις 21.10.16. Πάσχει το κύρος της Έκθεσης Ελέγχου λόγω μη αναγραφής της ημερομηνίας σύνταξης ελέγχου και θεώρησης αυτής.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου ή προστίμου μετά την πάροδο πενταετίας. Σε κάθε περίπτωση δεν υφίστανται νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία.

3. Έλλειψη θετικών αποδείξεων του ελέγχου για την εικονικότητα των εκδοτριών επιχειρήσεων.

4. Εσφαλμένη κρίση για την εικονικότητα και την καλή πίστη. Δεν όφειλε να ελέγξει τη δυνατότητα των εκδοτριών για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών. Είχε γίνει θεώρηση βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

5. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Δεν αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών και η έλλειψη καλής πίστης εκ μέρους του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 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 το άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.): «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/1994 «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 ενάσκησή 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

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. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**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 Δ.Ο.Υ. 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 περιέρχονται 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 στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. 2. 3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 17.11.16 Έκθεση Ελέγχου του Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των με αρ./14.11.13 και/5.11.13 δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του με αρ./2.7.14 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, από τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 17.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 2.304,23 €), στη χρήση 2004, από τις φερόμενες ως εκδότριες επιχειρήσεις με την επωνυμία «....» και «....». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η «....» λειτούργησε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε από 1.1.2003 έως και 21.12.2007 προς όλες τις επιχειρήσεις ήταν εικονικά, λαμβάνοντας υπόψη την εν γένει συμπεριφορά της επιχείρησης, και ειδικότερα:

1. Την αποφυγή εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της έναντι του Δημοσίου μέσω της μη υποβολής των σχετικών φορολογικών δηλώσεων,
2. Τη συστηματική αποφυγή του φορολογικού ελέγχου μέσω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων,
3. Την αποχώρησή της από την επαγγελματική της έδρα και της εξαφάνισή της χωρίς να ενημερωθεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την αλλαγή διεύθυνσης λειτουργίας της,
4. Την πραγματοποίηση πωλήσεων εκ μέρους της χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι αντίστοιχες αγορές,
5. Τη μη απασχόληση προσωπικού και τη μη κατοχή μεταφορικών μέσων για την πραγματοποίηση των πωλήσεων και την παροχή υπηρεσιών.
6. Τη μη ύπαρξη υλικοτεχνικής υποδομής.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου η «....» ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά και δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον:

1. Η εταιρία εμφανίζει ανυπαρξία αγορών εμπορευμάτων και πρώτων υλών,
2. Η εταιρία δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,
3. Η εταιρεία δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου,
4. Η έδρα και οι λοιπές εγκαταστάσεις της εταιρείας παραμένουν κλειστοί και κενοί,

5. Ο υπογράφων τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος λογιστής της εταιρίας είναι πρόσωπο ανύπαρκτο,
6. Δεν θεωρήθηκαν ποτέ βιβλία και οι εκπρόσωποι της εταιρίας δεν έχουν ανταποκριθεί στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ως άνω εταιρεία και έλαβε ο προσφεύγων είναι εικονικά. Κατόπιν της υποβολής από τον προσφεύγοντα του με αρ./15.11.16 υπομνήματος προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης έργων, των βεβαιώσεων και των υπευθύνων δηλώσεων των εργοδοτών προέκυψε ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούν υπαρκτές συναλλαγές οι οποίες όμως πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο από τον φερόμενο ως εκδότη, και συνεπώς τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις εν λόγω εταιρείες.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο των δηλωθέντων, με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04, φορολογητέων εισροών, κατά το ποσό της αξίας ενός (1) εικονικού (αρ./30.12.04), ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 7.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 1.260,00 €), από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με εκδότρια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., καθώς και ενός (1) εικονικού (αρ./17.12.04), ως προς το πρόσωπο, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 10.000,00 € (πλέον ΦΠΑ 1.800,00 €), από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με εκδότρια την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., ορθώς προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα με την προσβαλλόμενη πράξη διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 1.1.04-31.12.04 ύψους 3.068,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 3.682,00 €.

Επειδή στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία της διαπιστωθείσας παράβασης, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση

της προσβαλλόμενης πράξεως. Επιπλέον, στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου αναγράφεται η ημερομηνία σύνταξης ελέγχου και θεώρησης αυτής.

Επειδή, κατόπιν της υποβολής από τον προσφεύγοντα του με αρ./15.11.16 υπομνήματος προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης έργων, των βεβαιώσεων και των υπευθύνων δηλώσεων των εργοδοτών έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο ότι τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούν υπαρκτές συναλλαγές οι οποίες όμως πραγματοποιήθηκαν από άλλο πρόσωπο από τον φερόμενο ως εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ανεπανόρθωτη βλάβη προβάλλοντας τον ισχυρισμό της μη επίδειξης της εντολής ελέγχου και άρνησης της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ για χορήγηση αντιγράφου αυτής, όμως δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, ούτε περαιτέρω προσδιορίζει βλάβη η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, η δε αιτίασή της προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αρ./2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των νέων στοιχείων που προέκυψαν με τα με αρ./14.11.13 και/5.11.13 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και το με αρ./2.7.14 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 68 & 84 του ν. 2238/94 και του άρθρου 22 του ν. 4337/2015, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου έχει παραγραφεί, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17.11.16 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 **5.1.17** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.04-31.12.04

Διαφορά φόρου	3.068,33 €
Πρόσθετος φόρος	3.682,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.750,33 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της

**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

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.