



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 02/05/2017

Αριθμός Απόφασης: 2660

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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 03/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, οδός, Τ.Κ., κατά των: 1) υπ' αριθμ. /2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και της επ' αυτής συνημμένης έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), 2) υπ' αριθ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και της επ' αυτής συνημμένης έκθεσης επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος, 3) υπ' αριθ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και της επ' αυτής συνημμένης έκθεσης επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) υπ' αριθμ.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και την επ' αυτής συνημμένη έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), 2) υπ' αριθ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και την επ' αυτής συνημμένη έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος, 3) υπ' αριθ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθώς και την επ' αυτής συνημμένη έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
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 03/01/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 2.400,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία του ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον ΦΠΑ ποσού 2.280,00 €, ήτοι συνολικού ποσού 14.280,00 €, από την εκδότρια επιχείρηση «.....» κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 11 παρ.1 & 5, 12 παρ.1, 16 παρ.1, 18 παρ.2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την υπ' αριθμ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου ποσού ύψους 4.800,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.760,00 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 10.560,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 01.02.2006-31.12.2006.

Με την υπ' αριθ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.02.2006-31.12.2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 2.280,00 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.736,00 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 5.016,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 02/12/2016 αντιστοιχών Εκθέσεων α) μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), β) επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος και γ) επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία Φ.Π.Α., του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, κατόπιν της υπ. αριθμ./30.09.2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η αξιοποίηση του με αριθμό πρωτοκόλλου/28-5-2013 δελτίου πληροφοριών και η επισυναπτόμενη έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περ. Διευθ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με τα οποία διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ, είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

1. Όσον αφορά το επίμαχο φορολογικό στοιχείο της χρήσης 2006 αντιστοιχεί σε προμήθεια αγαθών όχι μόνο συναφών αλλά και απολύτως απαραίτητων για την επιχείρηση του. Ειδικότερα το υπό αμφισβήτηση τιμολόγιο εκδόθηκε στο πλαίσιο συναλλαγής μεταξύ της αντισυμβαλλόμενης του και του προσφεύγοντος με αντικείμενο την προμήθεια χαρτικών, ενός πολυμηχανήματος, και ενός συστήματος υπολογιστών άνευ των οποίων η επιχείρηση του δεν θα μπορούσε να λειτουργήσει.
2. Δεδομένου ότι συνολική αξία συμπεριλαμβανόμενου ΦΠΑ του επίμαχου τιμολογίου ήταν 14.280,00€ εξοφλήθηκε νόμιμα από μέρους του με μετρητά καταχωρήθηκε στα τηρηθέντα βιβλία του, δηλώθηκε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και περιελήφθη στην αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ κατά τον έλεγχο προσκόμισε θεωρημένο αντίγραφο στην αρμόδια αρχή.
3. Κατά το χρόνο της συναλλαγής η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν φορολογικά υπαρκτή. Ύπαρξη καλοπιστίας από μέρους του. Παρά την έλλειψη υποχρέωσης του να ερευνήσει την φορολογική υπόσταση της, καίτοι δεν είχε δείξει εικόνα ανύπαρκτης επιχείρησης, διενήργησε κατά την έναρξη της συνεργασίας εκτενή έλεγχο από τον οποίον προέκυψε ότι η ως άνω επιχείρηση ήταν υπαρκτή έχοντας ιδρυθεί και λάβει νομότυπα ΑΦΜ, έχοντας κάνει νόμιμη έναρξη εργασιών και θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία.
4. Οι διατάξεις του άρθρου 68 §2 του Ν.2238/94 εφαρμόζονται και μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου μόνο σε περίπτωση που περιέλθουν νέα στοιχεία σε γνώση του Προϊστάμενου της αρμόδιας ΔΟΥ. Εν προκειμένω το υπό κρίση τιμολόγιο , τα τηρηθέντα βιβλία οι από μέρους του υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών για όλα τα οικονομικά έτη, συμπεριλαμβανομένου του ελεγχόμενου, βρίσκονταν στην διάθεση της φορολογικής αρχής όταν υπήχθη στις διατάξεις του Ν.3296/2004 και συνεπώς δεν πληρούται η προϋπόθεση της ύπαρξης νέων συμπληρωματικών στοιχείων ώστε να δικαιούται η φορολογική αρχή να επανέλθει ελέγχοντας την περαιωθείσα χρήση 2006.

5. Στην περίπτωση του πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 3 του Ν.4337/15 με την οποία καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/13 να κριθεί η αποδοθείσα λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης ατιμώρητη και να ακυρωθούν όλες οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

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 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

β)

γ).....

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.»

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 φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

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 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, διαπιστώθηκε στα πλαίσια του ελέγχου ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «..... του», με δηλωθείσα δραστηριότητα μεταφορά και διανομή διαφημιστικού υλικού, σε διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 είναι εικονικά στο σύνολό τους για τους κάτωθι λόγους : Α) Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι ανύπαρκτη από το 2006 έως και σήμερα. Οι μοναδικές συναλλαγές που είχε με το δημόσιο αφορούν στην υπ' αριθμόν/28-2-2006 υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2005. Β) Συνεργεία του ΣΔΟΕ επιχείρησαν να εντοπίσουν την ελεγχόμενη τόσο στην δηλωθείσα έδρα όσο και στην δηλωθείσα οικία της και στην διεύθυνση που υπέδειξε το ΙΚΑ και μέσω της Υπηρεσίας Αλλοδαπών, αλλά κάθε προσπάθεια ήταν άκαρπη. Γ) Η εκδότρια δεν

εμφανίζει αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων από το 2006 έως και σήμερα αφού δεν έχει θεώρηση βιβλία μετά από διενεργηθείσα κατάσχεση το 2006, δεν υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών δεν συμπεριλαμβάνεται ως πελάτης σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών από τρίτες επιχειρήσεις. Οι αγορές της μέχρι 31.12.2005 κρίθηκαν ως εικονικές στο σύνολο τους. Δ) Δεν διαθέτει οποιασδήποτε μορφής μεταφορικό μέσο για την μεταφορά και διανομή του διαφημιστικού υλικού. Ε) Δεν δηλώθηκε ποτέ αποθηκευτικός χώρος για την αποθήκευση του διαφημιστικού υλικού πριν την διανομή και των πιθανών πρώτων υλών αλλά και την επεξεργασία του. ΣΤ) Η εκδότρια δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ για την χρονική περίοδο από 01.01.2006 έως σήμερα ενώ η μοναδική υποβληθείσα δήλωση της ελεγχόμενης περιόδου αφορά σε δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 και είναι ανακριβής ως προς τα ακαθάριστα έσοδα και φυσικά ως προς τα καθαρά κέρδη. Απλά έγινε για ευνόητους λόγους έτσι ώστε να επιδείξει συνέπεια όσον αφορά την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Επιπλέον δεν υπέβαλλε ποτέ συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών αλλά ούτε και οριστικές ή προσωρινές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Κατόπιν των ανωτέρω, η εκδότρια επιχείρηση ναι μεν φέρεται ότι ιδρύθηκε νομότυπα, έκανε έναρξη εργασιών και της θεωρήθηκε μικρός αριθμός φορολογικών στοιχείων, στην πραγματικότητα όμως δεν λειτούργησε ποτέ, απλά δημιουργήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή με την εκδότρια επιχείρηση απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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 πραγματοποίησής 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 λειτούργούσε «καλή τη πίστει» 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 του επίδικου στοιχείου, ούτε όμως

απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικά 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, δεν δήλωσε στον παρών έλεγχο με ποιο τρόπο ήρθε σε επαφή με την Baburi, ποιος του την υπέδειξε και με ποιο τρόπο αυτός έμαθε ότι η Baburi πωλεί εξοπλισμό ηλεκτρονικού υπολογιστή και πολυμηχανήματος την στιγμή που η Baburi δεν είχε δηλώσει ΚΑΔ σχετικό με την πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών και πολυμηχανημάτων. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος - λήπτη των στοιχείων.

Επειδή, ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται απορριπτέος, δεδομένου ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής με ημερομηνία θεώρησης την 29/11/12 και αυτή η έκθεση αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68§2 του Ν.2238/94 και αυτό το στοιχείο δεν θα μπορούσε να τελεί σε γνώση της υπηρεσίας το οικονομικό έτος 2007 όπου ο ελεγχόμενος περαίωσε την χρήση 2006 με βάση τις διατάξεις του Ν.3296/04. Μια ακόμη επισήμανση αφορά το γεγονός ότι το δηλωθέν λογιστικό αποτέλεσμα υπερέβαινε αυτό του εξωλογιστικού προσδιορισμού οπότε η επιλογή του ελεγχόμενου να περαιώσει την χρήση δεν σήμαινε περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση για αυτόν.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να υπαχθεί στην διάταξη του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 κρίνεται αβάσιμος, καθότι δεν τίθεται θέμα εφαρμογής του άρθρου 3 του Ν.4337/15, καθόσον η παράβαση (διενεργηθείσα την χρήση του 2006) λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο στοιχείο υπάγεται ρητά στο άρθρο 7 περ. δ του Ν.4337/15.

Ακόμη, η παράγραφος 1 του άρθρου 55 Ν.4174/13 καταργείται με την παράγραφο 4α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από 1.2.2016 σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει.

Επίσης η παράγραφος 2 του άρθρου 55 Ν.4174/13 καταργείται με την παράγραφο 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 από την δημοσίευση του νόμου στο ΦΕΚ ήτοι από 17.10.2015, μετά και την νομοτεχνική βελτίωση του άρθρου 51 του νόμου 4342/2015 η οποία διόρθωσε την ισχύ της κατάργησης, τροποποιώντας την παράγραφο 9 του άρθρου 7 του νόμου 4337/2015.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης των υπό εξέταση προσβαλλόμενων πράξεων κρίνονται αβάσιμοι ως αναπόδεικτοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **03/01/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/02-31/12/2006

1) Υπ' αριθμ.//2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 δ' ν.4337/2015 : **12.000,00 Χ 20% = 2.400,00 ευρώ**

2) Υπ' αριθ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

<u>Διαφορά φόρου</u>	4.800,00 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	5.760,00 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	10.560,00 €

3) Υπ' αριθ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

<u>Διαφορά φόρου</u>	2.280,00 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	2.736,00 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	5.016,00 €

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.