



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 29/ 03/ 2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης 2233

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : **Α..**
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
Fax : .

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης και έκανε παύση εργασιών στις με την υπ' αρ. δήλωση διακοπής στην Δ.Ο.Υ. και παράλληλα δήλωσε στο Μητρώο του TAXIS διεύθυνση κατοικίας του στην κατά :

- 1) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003.
- 2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003.
- 3) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003
- 4) Του σημειώματος διαπιστώσεως του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και το σημείωμα του άρθρου 28 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις από 31-10-2016 εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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:

Α. Η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο φορολογίας ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2003, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει σύμφωνα με το Ν. 3697/2008 για τις χρήσεις 2003 -2006 έχοντας καταβάλει το χρηματικό ποσό που προέκυψε ύψους 7.085,09€ Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ'αριθ.Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου **01-01/31-12/2003**, με την οποία του επεβλήθη πρόστιμο € 23.800,00 (€59.500,00x40%) το οποίο βεβαιώθηκε στις 18-04-2016 σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων: Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τέσσερα(4) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2003, συνολικής καθαρής αξίας 59.500,00€, που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Εν συνεχεία ο προσφεύγων άσκησε την υπ'αριθ. ενδικοφανή προσφυγή, για την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου **01-**

01/31-12/2003 η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απορριπτική απόφαση.

Β. Κατόπιν, η Δ.Ο.Υ., διενήργησε επανέλεγχο (εισοδήμα & ΦΠΑ) για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2003, (ελεγκτής) με την εντολή Αρχικά συνέταξε, το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και το κοινοποίησε με την υπ' αριθμ. συστημένη επιστολή, καθώς και με την υπ' αριθμ. συστημένη επιστολή σε ορθή επανάληψη, μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις χρήση 2003 στον προσφεύγοντα και εν συνεχεία τις από εκθέσεις επανελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος & 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

-Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 62.839,22€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 75.407,07€, ήτοι συνολικού ποσού 140.949,32€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού 17683,87€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 21.220,64€, ήτοι συνολικού ποσού 38.904,51€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή για την έκπτωση η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** (άρθρο 6 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επεβλήθη σε βάρος

του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 32.130,00€ (€10.710,00x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει το εικονικό φορολογικό στοιχείο.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση α) των παραπάνω Οριστικών Πράξεων και β) του Σημειώματος Διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και τελούσε σε καλή πίστη..
- Ο προσφεύγων, επικαλείται την εφαρμογή, του άρθρου 55§2 του Ν. 4174/2013, αντί του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.
- Ο λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου αναγνωρίζεται από τον νομοθέτη ως καλόπιστος και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 63 ν. 4174/2013, ορίζεται :

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. »

Επειδή, με το άρθρο 63 § 8 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§§1&2 της ΠΟΛ. 1002/31-12-2013 ορίζεται :

- «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.*
- 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».*

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 30§1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται :

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή οι Προσωρινές Πράξεις άρθρων 62 και 72 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, οι οποίες επισυνάπτεται στο με αριθμ. πρωτ., ταυτόριθμο με τις ως άνω Πράξεις, Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, δεν αποτελούν οριστικές αυτοτελείς πράξεις που να προσβάλλονται με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν βεβαιώνει φορολογική οφειλή, αλλά αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ανωτέρω σημειώματος Διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και ενιαίο σύνολο, στο οποίο άλλωστε γίνεται σαφής αναφορά ως προς τον προσωρινό του χαρακτήρα.

Επειδή, το με αριθμ. πρωτ., Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 με τις επισυναπτόμενες σε αυτό προσβαλλόμενες πράξεις, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, δεν αποτελεί οριστική φορολογική πράξη αλλά έχει ενημερωτικό χαρακτήρα για τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου δεν μπορεί να προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή καθόσον, σύμφωνα με την παράγρ. 4 του άρθρου 62 ν. 4174/2013 «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της.....».

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του 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, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.β' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) 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:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2003 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 περ.β' & 5 του Ν. 4337/2015), και όχι στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν.4174/2013 που επικαλείται ο προσφεύγων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός απορρίπτεται σαν αβάσιμος.

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην σελίδα .. της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ., για τον εκδότη του, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι : « ...1. δραστηριοποιήθηκε στην έδρα του μόνο για το χρονικό διάστημα 12^{ος} 2000 έως 2^{ος} 2001, σύμφωνα με τη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου. 2. Από την έναρξη του δεν έχει υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. 3. Από το τμήμα ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι θεώρησε Τ.Π.Υ. με αριθμηση από ενώ από το με αριθμ. Πρωτ. έγγραφο που απέστειλε η φαίνεται να έχει εκδώσει Τ.Π.Υ. πάνω από το Νο τα οποία έχουν διατηρηθεί με διαφορετικά μέσα διάτρησης από αυτά που χρησιμοποιούσαν οι Δ.Ο.Υ. 4. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που απέστειλε η Γ.Γ.Π.Σ. από το 2000 έως και την ημερομηνία σύνταξης του διαβιβαζόμενου Δελτίου Πληροφοριών φαίνεται ότι η ατομική επιχείρηση δεν έχει κανένα προμηθευτή από το 2000 αλλά εκδίδει φορολογικά στοιχεία μέχρι και τη χρήση 2005.

5. Έχει εκδώσει συνολικά εκατόν τριάντα οκτώ (138) φορολογικά στοιχεία, ενώ έχει θεωρήσει Τ.Π.Υ. μέχρι το Νο ..

6. Τα (3) τρία εκ των (4) τεσσάρων Τ.Π.Υ. , τα οποία επισυνάπτονται στο με αριθ. πρωτ.

.....έγγραφο της η Δ.Ο.Υ....., που εξέδωσε φέρουν αρίθμηση με ημερομηνίες έκδοσης αντίστοιχα»,

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2003, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ” στην σελίδα .. της από έκθεσης μερικού ελέγχου για την ορθή τήρηση βιβλίων & έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ.

..... ως προς τα ληφθέντα από τον, φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ότι:

«.....ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) κατά την χρήση 2003 ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τέσσερα (4) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 59.500,00€ από την επιχείρησηαρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ».

Επειδή, στην **περίπτ. δ΄ του άρθρου 32 του ν. 2859/2000** περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α),

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ως λήπτης των εικονικών στοιχείων εξέπεσε από το φόρο των εκρών το ΦΠΑ που αναλογούσε στα εικονικά στοιχεία με αποτέλεσμα την απόδοση μικρότερου ποσού ΦΠΑ, στην δε φορολογία εισοδήματος εμφάνισε μεγαλύτερα έξοδα και λιγότερα καθαρά κέρδη κατά τα ποσά της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/97** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι: «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».

Στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση του φόρου με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (**άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ**) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το **άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ**, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., επί της οποίας 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 αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουα) **ως απαράδεκτος** κατά το μέρος που αφορά το υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και β) **την επικύρωση** των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2003
Διαφορά φόρου εισοδήματος	62.839,22
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	75.407,07
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	140.949,32

β) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2003
Διαφορά φόρου	17.683,87
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	21.220,64
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.904,51

γ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 32.130,00€ (€10.710,00x3) .

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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