



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1/2/2017

Αριθμός απόφασης: 381

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 4/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου Δήμου, κατά της με αρ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2007 και της με αρ.οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **13.400,00 €**, λόγω έκδοσης δύο εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 33.500,00 € πλέον ΦΠΑ 6.365,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14 και 18§9 του

π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 7 και 8 του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας **65.137,75€**.
3. Με την με αριθμό προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **36.758,57€**.
4. Με την με αριθμό οριστική πράξης επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/1997 χρήσης 2007 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας Φ.Π.Α. που διενήργησε την έκπτωση ή έλαβε την επιστροφή φόρου, ως λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσό $10.121,30 \times 3 = 30.363,90 \text{ €}$.

Κατόπιν του με αρ.πρωτ./2012 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας, σύμφωνα με το οποίο κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την πτωχή εταιρία «.....», ΑΦΜ, εκδόθηκε η με αρ./6-6-2012 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διενέργεια ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος σχετικά με τις συναλλαγές του με την ανωτέρω επιχείρηση, όπου διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2007 έλαβε από αυτήν τέσσερα (4) εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία. Για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότη επιχείρηση «.....» καταλογίστηκαν τα αναλογούντα πρόστιμα (ΑΕΠ2013). Στη συνέχεια και κατόπιν της από 15-9-2015 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος στη χρήση 2007. Κατόπιν του με αρ. πρωτ. εγγράφου με τις απόψεις – αντιρρήσεις του προσφεύγοντος επί των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συναλλαγές του προσφεύγοντος με την λήπτρια επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές. Από τον εν λόγω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής αρ. 104/2007 και 105/2007 που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την «» ήταν εικονικά, ως προς τη συναλλαγή. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος καταλόγισε τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων στη χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Παραβίαση της αρχής βεβαιότητας του φόρου.
- Αοριστία της έκθεσης ελέγχου – έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 Ν.2523/97 «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :
«2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμ. .../1/25-11-2015 και-2016 εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε συνέχεια της με αρ./6-6-2012 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., με αφορμή το με αρ.πρωτ.-/2012 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς την αοριστία και την έλλειψη αιτιολογίας

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα

από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως τόσο στην από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., όσο και στις από .../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους κάτωθι λόγους:

1. Ως προς τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία εκδόσεως της «.» :
 - α. Η επιχείρηση βρίσκεται σε καθεστώς πτώχευσης με ημερομηνία παύσης πληρωμών την 21/01/2007 όπως προκύπτει από την με αριθμό .../2008 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με την οποία η εταιρία κηρύχθηκε σε πτώχευση και ορίστηκε σύνδικος πτώχευσης ο δικηγόρος
 - β. Η επιχείρηση σταμάτησε τη λειτουργία της από τα τέλη του 2006, όπως προκύπτει από τις υπεύθυνες δηλώσεις του ιδιοκτήτη του μισθωμένου ακινήτου της έδρας της επιχείρησης και του ομόρρυθμου μέλους της προσφεύγουσας κ.....
 - γ . Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ούτε από τον σύνδικο της πτώχευσης, ούτε από τα ομόρρυθμα μέλη, διότι σύμφωνα με τις από 13/8/2012 και 11/4/2013 υπεύθυνες δηλώσεις των ομόρρυθμων μελών, που κατατέθηκαν σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο από τις ελεγχόμενες περιόδους και μετά την έναρξη του ελέγχου, αυτά χάθηκαν όταν ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που στεγαζόταν η εταιρία τους εξεδίωξε και άδειασε το χώρο (Ιανουάριος 2007). Η απώλεια των βιβλίων και στοιχείων δεν δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από την εταιρία.
 - δ. Σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, οι οποίοι δήλωσαν την «» ως πελάτη – προμηθευτή, δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές – δαπάνες που να δικαιολογούν το ύψος των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2007 και 2008.
 - ε. Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ. υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις του 2004, 2005, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2004 ως και 2008.

στ. Σε πολλές των περιπτώσεων φαίνεται να πωλούνται προϊόντα, τα οποία δεν έχουν σχέση με τις δηλωθείσες δραστηριότητες της εν λόγω επιχείρησης, όπως, τυρί φέτα, μηχανήματα πλύσης, ψυγεία και ερμάρια κ.τ.λ. για τα οποία και ο ομόρρυθμος εταίρος σε υπεύθυνη δήλωση του αναφέρει ότι είναι προϊόντα, τα οποία ουδέποτε εμπορεύτηκε η εταιρία του.

ζ. Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

η. Σύμφωνα με την με αριθμό πρωτοκόλλου/02-12-2013 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 του ομόρρυθμου εταίρου, δεν γνωρίζει κάποιον (.....) και τα προϊόντα που εμφανίζονται σε τιμολόγια της εταιρίας προς την επιχείρηση του δεν είναι προϊόντα που εμπορεύονταν η εταιρεία τους, καθώς η εταιρεία εμπορευόταν είδη οικιακής χρήσης δηλ. σκούπες-σφουγγαρίστρες-πλαστικά (τάπερ -λεκάνες) είδη δώρων μικρά (ποτήρια- πιάτα- κούπες κ.λ.π.) και κάποια εποχιακά είδη (σχολικά- Χριστουγεννιάτικα - Καλοκαιρινά).

θ. Λήπτρια επιχείρηση κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν.3888/2010, στο οποίο συμπεριέλαβε το ΤΔΑ εκδόσεως της «.....», από την ημερομηνία του οποίου (μετά τη θέση της εταιρίας σε καθεστώς πτώχευσης) προκύπτει ότι είναι πλαστό –εικονικό.

Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η «.» κατά το χρονικό διάστημα του ελέγχου ήτοι για τις χρήσεις 2007 και 2008 απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό. Όλες οι συναλλαγές που εμφανίζει η επιχείρηση για τις χρήσεις 2007 και 2008 είναι εικονικές στο σύνολό τους, ενώ υπάρχουν αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που δηλώνουν τον ομόρρυθμο εταίρο ως τον άνθρωπο με τον οποίο συναλλάχθηκαν.

2. Ως προς τα εκδοθέντα προς την «.....» εικονικά φορολογικά στοιχεία :

α. τα εμπορεύματα ουδέποτε τα είχε ο προσφεύγων στην κατοχή του, διότι η εικονικότητα των στοιχείων αγοράς τους από εκείνον, έκδοσης της «. – Α.Φ.Μ.», αποδεικνύεται λεπτομερέστατα από την από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...,

β. τα συγκεκριμένα εμπορεύματα με τις αναγραφόμενες διαστάσεις δεν ήταν δυνατόν να μεταφερθούν με το με αριθμό κυκλοφορίας, επιβατικό αυτοκίνητο 1.242 κυβικών εκατοστών, μάρκας,

γ. τα συγκεκριμένα εμπορεύματα αποτελούν πάγιο εξοπλισμό αποτελούμενο από ερμάρια επιδαπέδια ή τοίχου, λάντζες με μία, δύο και τρεις γούρνες, ψυγεία, χοάνες απαγωγής οσμών, βάση φούρνου κ.τ.λ., τα οποία παραγγέλλονται με συγκεκριμένες διαστάσεις και προδιαγραφές σε ειδικευμένους τεχνικούς και επιχειρήσεις και τοποθετούνται πάλι από εξειδικευμένους τεχνικούς και επιχειρήσεις, κάτι που δεν είναι η..... αλλά ούτε η επιχείρηση του προσφεύγοντος,

δ. τα συγκεκριμένα πάγια είχαν ήδη αγοραστεί από την «» από τον Αύγουστο έως τον Οκτώβριο του 2006 και αποτελούσαν τον επαγγελματικό της εξοπλισμό ως ψητοπωλείο επί της οδού στη και δεν συνηθίζεται να αλλάζεται ο επαγγελματικός εξοπλισμός σε χρονικό διάστημα μικρότερο του ενός έτους,

ε. διαπιστώθηκε πως το Τ.Δ.Α.2007 αρχικά καταχωρήθηκε στα βιβλία του προσφεύγοντος (σελ. 5, μήνας Αύγουστος), μετά ακυρώθηκε η σελ. 5 του βιβλίου και ξαναεκτυπώθηκε χωρίς να συμπεριλαμβάνεται το Τ.Δ.Α.2007, οπότε δεν είναι καταχωρημένο στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, δεν συμπεριλαμβάνεται στην περιοδική δήλωση του γ' τριμήνου στο Φ.Π.Α. (κατατέθηκε εκπρόθεσμα 14-12-2007), πλην όμως έχει συμπεριληφθεί στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών του Κ.Β.Σ.

Επειδή, θέμα καλής πίστης δεν μπορεί να τεθεί για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, εν προκειμένω, με τις από 29/8/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης και έκδοσης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών, βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στις εκθέσεις ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλης φορολογικής αρχής συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 κατά το οποίο «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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο» όφειλε ο προσφεύγων να επιβεβαιώνει την ακρίβεια των δεδομένων των συναλλαγών του ενώ οφείλει να αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 3172/2013, 3173/2014, 3174/2014 κ.α.) γεγονός που δεν αποδεικνύεται εν προκειμένω με την απλή αναφορά ότι είχε την πεποίθηση ότι δεν υπήρχε κανένα πρόβλημα στα επίδικα τιμολόγια και φορτωτικές και ότι καλόπιστα ενήργησε στις συναλλαγές αυτές.

Επειδή, οι από 29/8/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α και φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστωμένα. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου δεν είναι αόριστη, όπως αβάσιμα υποστηρίζει ο προσφεύγων, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 4/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του του, ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Έκδοση δύο εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 33.500,00 € πλέον ΦΠΑ 6.365,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14 και 18§9 του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 7§β του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 33.500,00 X 40% = **13.400,00 €**

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007)

Διαφορά φόρου	29.608,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	35.529,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.137,75

Φ.Π.Α.**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007**

Διαφορά φόρου	16.708,44
Πρόσθετος φόρος	20.050,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.758,57

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97**Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007**

10.121,30 X 3 = **30.363,90 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.