



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 16/12/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **4362**

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. 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 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου,, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από σχετική Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 13.038,81 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 15.646,57 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 28.685,38 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2004-31.12.2004, με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης που διενεργήθηκε λόγω ανακρίβειας.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε επειδή τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψεως και καταχώρησης σ' αυτά δέκα έξι (16) εικονικών Τ-ΔΑ συνολικής καθαρής αξίας 64.967,00 € πλέον ΦΠΑ 11.694,06 € από την επιχείρηση «.....».

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από Έκθεσης Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, αφορμή της οποίας αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Β' Κέρκυρας, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. Αχαρνών με το με αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών και βάση της οποίας τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά για τις χρήσεις 2002 έως και 2005 από την ως άνω επιχείρηση κρίθηκαν εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση επ' ωφελείας του της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αμφισβητεί τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Β' Κέρκυρας ως προς τον εκδότη παραθέτοντας ερωτήσεις και ισχυριζόμενος ότι οι συναλλαγές ήταν υπαρκτές.

- Ζητάει απαντήσεις επί των υπομνημάτων που είχε καταθέσει στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κατά την διάρκεια του ελέγχου.
- Θεωρεί ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου είχε παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι :

«Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία «ανύπαρκτες» ή εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα,

β) η μη απόδοση, ανακριβής απόδοση, συμψηφισμός, έκπτωση ή διακράτηση φόρου προστιθέμενης αξίας και παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, καθώς και η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης με σκοπό τη μη πληρωμή των παραπάνω φόρων τελών ή εισφορών, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αφορά φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα,

γ)

δ)

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. **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 «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 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.

.....
2. α) β)

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου ως άνω νόμου 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 της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ίσχυσε με την παρ.2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)

ε)

στ)»

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, στην υπό εξέταση περίπτωση και λαμβάνοντας υπόψη την Έκθεση Ελέγχου και τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς και την Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Β' Κέρκυρας ο εκδότης των τιμολογίων «.....» αποδεικνύεται επιχείρηση έκδοσης εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2002 έως 2005 διότι:

α) η επιχείρηση για τις χρήσεις 2002 και επόμενες δε διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση που λόγω της συγκεκριμένης δραστηριότητας «.....» καθιστά αδύνατη την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια

β) οι αγορές της επιχείρησης για τις χρήσεις 2003 έως και 2005, τόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS, όσο και των υποβληθεισών δηλώσεων είναι μηδενικές ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται , βάσει των στοιχείων TAXIS και των εκδοθέντων τιμολογίων, στο ποσό, για τη χρήση 2003: 604.630,21€, για τη χρήση 2004: 1.007.894,45€ και για τη χρήση 2005: 474.365,75€

γ) το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α., δεν είναι δυνατό να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές

δ) όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2003 έως και 2005 είναι μηδενικές, όσον αφορά τις αγορές και τα ακαθάριστα έσοδα και επιπλέον, η ελεγχόμενη δηλώνει, στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 αδράνεια της επιχείρησης από τη χρήση 2002 και επόμενες

ε) η εκδότρια είναι μια μικρή επιχείρηση με έδρα στην επαρχία (νησί), γεγονός το οποίο σημαίνει ότι τόσο το κόστος μεταφοράς, όσο και το κόστος παραγωγής είναι μεγάλο καθώς, δεν υπάρχουν πρώτες ύλες στον τόπο παραγωγής και από την άλλη οι λήπτριες επιχειρήσεις **έχουν όλες έδρα στην περιοχή της Αττικής.**

Το πλήθος των στοιχείων καθώς και η συνολική αξία αυτών προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ) της Γ.Γ.Π.Σ.

Επιπλέον, ο έλεγχος που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Β' Κέρκυρας, στηρίχθηκε και στα στοιχεία του προσφεύγοντος που απεστάλησαν, βάσει της εντολής ελέγχου που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ το 2009.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα και με τα ανωτέρω εκτεθέντα, η φορολογική αρχή έκρινε ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να τεθεί ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντος-λήπτη, αφού από το πλήθος των στοιχείων που έλαβε από την εκδότρια (26 στοιχεία στη χρήση 2003, 16 στη χρήση 2004 και 18 στη χρήση 2005), προκύπτει ότι δε συναλλασσόταν περιστασιακά με αυτήν, αλλά αντίθετα ότι κατά τις χρήσεις αυτές, αποτελούσε τη βασική του προμηθεύτρια. .

Η διαδικασία της παραγγελίας, μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών και του ελέγχου εργασιών, καθώς και της εξόφλησης του αντιτίμου των αγορών, ενίοτε πολλών χιλιάδων ευρώ, όπως αυτές εμφανίζονται, προϋποθέτουν κατά τεκμήριο, άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των συναλλασσομένων και επομένως είναι αδύνατο να μη δημιουργήθηκαν υπόνοιες στον προσφεύγοντα για την εικονικότητα των στοιχείων.

Απόδειξη καλής πίστης θα μπορούσε ενδεικτικά να είναι η προσεπίκληση και η προσκόμιση στοιχείων εξόφλησης των συναλλαγών που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν, όπως ενδεικτικά επιταγές ή κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς, καθώς επίσης και η προσεπίκληση στοιχείων για τους οδηγούς των φορτηγών που κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα μετέφεραν τα εμπορεύματα.

Αντιθέτως, τίποτα από τα παραπάνω δεν προσκομίζει ο προσφεύγων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί ύπαρξης των συναλλαγών δεν δύναται να ληφθεί υπόψη καθότι αυτός τυγχάνει ανυποστήρικτος.

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 και ότι λειτουργούσε «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 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 αναποδεικτικώς 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.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι :

«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 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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 84 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.36 παρ.3 Ν.4174/13 ορίζεται ότι :

«Εξαιρητικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης δεν έχει παραγραφεί. Και τούτο γιατί με το άρθρο 11 του ν.3513/2006 παρατάθηκαν μέχρι 31/12/2008 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν-λήγουν την 31/12/2006 και 31/12/2007, Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000 και 2001 για δύο και ένα έτη αντίστοιχα και πλέον οι χρήσεις αυτές, μαζί με τη χρήση 2002, παραγράφονται την 31/12/2008 (σχετ.εγκ.ΠΟΛ.1145/21.12.2006).

Επειδή, σύμφωνα με τον νόμο **Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. 194.τ.Α'.25.09.2008)**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000 και 2001 και 2002 κατά ένα έτος και πλέον οι χρήσεις αυτές, μαζί με την χρήση 2003 , παραγράφονται την **31/12/2009**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ν. 3790/2009** (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) περί παράτασης παραγραφής ορίζεται ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 του ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις

φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 12§7 του ν.3888/2010** Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 4 παρ. 7 του ν.3899/2010 «Το δεύτερο εδάφιο της παρ.7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175 Α) καταργείται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011** «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με **άρθρου 22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 **παρατείνονται κατά δύο έτη** από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.22 Ν.4337/15** ορίζεται ότι : «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, το 2009 εκδόθηκε εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, με αφορμή το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, όπου ζητούνταν πληροφορίες για τον προσφεύγοντα, διότι υπήρχαν σοβαρές ενδείξεις ότι είχε λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Β' Κέρκυρας.

Εστάλει η υπ' αρ. πρωτ. πρόσκληση όπου ζητούνταν από τον ελεγχόμενο βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2003, 2004 & 2005 και συγκεκριμένα τα Τιμολόγια Εκδόσεως

Στη συνέχεια εστάλει στον ελεγχόμενο το υπ' αρ. πρωτ. υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου - κλήση προς ακρόαση (άρθρο 6 Ν. 2690/99).

Ο ελεγχόμενος απάντησε στην κλήση προς ακρόαση με το υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο του, αναφέροντας τους λόγους της μη προσκόμισης στοιχείων των χρήσεων 2003- 2004 & 2005, εκδόσεως

Η Δ.Ο.Υ. Αχαρνών εξέδωσε τις υπ' αρ., & Α.Ε.Π. για μη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων κατά παράβαση των άρθ. 21 παρ. 1 και 2 παρ. 1 του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ)

Ο ελεγχόμενος αποδέχθηκε τις ανωτέρω ΑΕΠ, στις 2/11/2009, καταβάλλοντας τα πρόστιμα με τα υπ. αριθμ., & Διπλότυπα Είσπραξης.

Στη συνέχεια, εξεδόθη η με αριθμό Εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ.Εντολής Τακτικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Αχαρνών λόγω σοβαρότητας της υπόθεσης (πλήθος λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) για την οποία είχε λάβει γνώση ο προσφεύγων σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα αρχεία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων έχει περαιώσει για τις κρινόμενες περιόδους με το ν. 3296/2004 και ο έλεγχος επανέρχεται με τα νέα στοιχεία που καταγράφονται στο συγκεκριμένο πληροφοριακό δελτίο (λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94.

Βάσει του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1019/28-01-2011, ο επιτηδευματίας που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία εισοδήματος, ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά καθώς και τη συνολική αξία. Το περιεχόμενο του επίμαχου πληροφοριακού δελτίου αποτελεί εξ ορισμού νέο στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθ. 68§ 2 του ν.2238/94.

Επειδή, εν προκειμένω, η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων διαχ/κής .περιόδου 1/1-31/12/2004 έγινε στις 29.06.2016 ήτοι μέσα στην προθεσμία παραγραφής που ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, οι λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης που προβάλλονται από τον προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της οποίας εδράζεται η υπό εξέταση 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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

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

<u>Διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2004</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	13.038,81 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	15.646,57 €
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	28.685,38 €

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).