



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 25/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3941

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

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. Την από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Επανελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Επανελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2016 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:

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001-31.12.2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 11.533.933 δρχ (ήτοι 33.848,67 €), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 13.840.720 δρχ (ήτοι 40.618,40€).

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε έπειτα από μερικό επανέλεγχο ΦΠΑ που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ., βάσει της υπ' αριθ. 2016 εντολής του Προϊσταμένου της, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2015 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα). Ειδικότερα, με την με αρ. /2015 απόφασή του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο, ακύρωσε την υπ' αριθ. /2007 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001-31.12.2001 και

ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο παραλειφθείς τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από /2016 οικείας έκθεσης μερικού επανελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., η οποία ερείδεται στην από 2007 έκθεση επανελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων έλαβε κατά τη χρήση 2001 είκοσι δύο (22) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση του με ΑΦΜ , συνολικής αξίας 16.925.440 δρχ πλέον ΦΠΑ 3.046.579 δρχ. Επειδή τα εν λόγω τιμολόγια ήταν σημαντικής αξίας επηρέασαν το κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος με αποτέλεσμα τα βιβλία για την ανωτέρω χρήση να κριθούν ανακριβή, να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά και να επαναπροσδιορισθούν οι φορολογητέες εισροές και εκροές. Η φορολογική αρχή, κατά την επανάληψη διαδικασίας, θεράπευσε την πλημμέλεια της μη κλήσης σε ακρόαση κοινοποιώντας στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. /2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και μετά την υποβολή των απόψεών του, εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. ΛΟΓΟΙ ΑΝΑΓΟΜΕΝΟΙ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

➤ Ακυρωτέα πράξη λόγω αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. για έκδοση της, καθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραμένει υπαρκτή. Πέραν αυτού έχει Τμήμα Εσόδων, το οποίο έχει την αρμοδιότητα της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου.

➤ Εκκρεμοδικία - Ne bis in idem. Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη καθώς για τα ίδια πραγματικά περιστατικά η φορολογική αρχή εξέδωσε αφ' ενός την προσβαλλόμενη πράξη, προηγουμένως δε είχε ασκήσει έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης που ακύρωσε την αρχικώς εκδοθείσα όμοια πράξη της. Συνεπώς επιβάλλονται περισσότερες διοικητικές κυρώσεις για τα αυτά πραγματικά περιστατικά, και έχουν την ίδια αιτία, διότι ταυτίζονται τα έννομα αγαθά που προστατεύονται από τις οικείες διατάξεις και οι σκοποί που επιδιώκονται με αυτές.

➤ Παραγραφή δυνατότητας επιβολής φόρων και προστίμων, ιδιαιτέρως εν όψει της απόφασης ΣτΕ 888/2016.

➤ Πλημμέλειες του ελέγχου και της διαδικασίας (α) κατά τον έλεγχο της εταιρείας παρελήφθησαν βιβλία και δύο τρίτων επιχειρήσεων χωρίς να έχουν εντολή ελέγχου, β) άκυρη επίδοση της απόδειξης παραλαβής καθώς αυτή επιδόθηκε στον βοηθό λογιστή της εταιρείας χωρίς να παρίσταται νόμιμος εκπρόσωπός της, γ) μη έγκυρη και μη νόμιμη επίδοση της υπ' αριθ. -2007 έκθεσης κατάσχεσης της στην σύζυγο η οποία βρέθηκε περιστασιακά στην επιχείρηση, δ) δεν επιδόθηκε το συνημμένο δελτίο πληροφοριών, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της , ε) η έκθεση ελέγχου της στερείται των χαρακτηριστικών που προβλέπει ο νόμος καθώς δεν περιλαμβάνει πόρισμα, δεν αναφέρεται σε διατάξεις που παραβιάστηκαν, ούτε καταλογίζονται με αυτή παραβάσεις, ε) τα

χαρακτηρισθέντα ως «νέα στοιχεία» δεν ήταν νέα καθώς ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου που αφορούσε την τριετία 1999-2001).

➤ Υποχρέωση απάντησης- (Εκ νέου) παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η φορολογική αρχή όφειλε να συνεκτιμήσει τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, να τα αποδεχτεί ή αιτιολογημένα να τα απορρίψει με την έκθεση ελέγχου της, δηλαδή να απαντήσει προσηκόντως στο υποβληθέν υπόμνημα.

Β. ΛΟΓΟΙ ΑΝΑΓΟΜΕΝΟΙ ΣΤΗΝ ΟΥΣΙΑ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

- Σφάλματα ελέγχου - Μη απόδειξη εικονικότητας.
- Τα τιμολόγια προέκυψαν από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων και , τα οποία είχαν εναποθέσει προς φύλαξη στην επαγγελματική εγκατάσταση της , σύμφωνα με το άρθρο 21§1, εδάφιο τελευταίο ΚΒΣ, χωρίς να απαιτείται ούτε έγκριση, ούτε γνωστοποίηση.
- Ελλείψεις έκθεσης ελέγχου και κατά συνέπεια αποδέσμευση κατά νόμον ακόμη και από την υποχρέωση απόδειξης της μη εικονικότητας των συναλλαγών αλλά και αντίκρουσης των λόγων της φορολογικής αρχής ή της για τον αυθαίρετο χαρακτηρισμό των τιμολογίων ως εικονικών.
- Αόριστη, αδιευκρίνιστη και άγνωστη αιτιολογία περί εικονικότητας της προσβαλλόμενης πράξης και ατεκμηρίωτη έκθεση επανελέγχου.
- Το δελτίο πληροφοριών έπρεπε να ενσωματωθεί ολόκληρο στην έκθεση ως ενιαίο σύνολο πριν τις υπογραφές των υπαλλήλων.
- Ανακριβείς και πρόχειροι ισχυρισμοί επί του περιεχομένου του δελτίου πληροφοριών.
- Υπαρκτές οι επιχειρήσεις που εξέδωσαν τα ένδικα τιμολόγια.
- Η ατομική επιχείρηση της είχε κάνει έναρξη, απασχολούσε προσωπικό, είχε στην κατοχή της επαγγελματικό φορτηγό αυτοκίνητο και είχε αγορές προϊόντων κατά το έτος 2001 που να δικαιολογούν τον κύκλο εργασιών και τις πωλήσεις της.
- Η εταιρεία ήταν απολύτως υπαρκτή και καταστατικά νόμιμη, απασχολούσε μεγάλο αριθμό προσωπικού και είχε δραστηριότητα καθώς προμήθευε οργανωτικές μονάδες του ευρύτερου δημόσιου τομέα (Δήμους και αλλά και). Περαιτέρω, με την από /2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. οι αγορές από τη για τα έτη 2003 και 2004 κρίθηκαν αληθείς («τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά στο σύνολό τους αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη»).
- Οι δύο εκδότριες επιχειρήσεις είχαν μεγάλο κύκλο εργασιών, αγορών και πωλήσεων, που καταδεικνύουν ότι οι επίμαχες πωλήσεις ήταν πραγματικές και όχι εικονικές.
- Όλες ανεξαιρέτως οι συναλλαγές της επιχείρησής μου και όχι μόνο οι επίδικες, για λόγους ασφαλείας γίνονταν με όλους τους πελάτες και όλους τους προμηθευτές τοις μετρητοίς.
- Συνεπώς στις φορολογικές υποχρεώσεις πάντοτε, καταβάλλοντας μάλιστα τεράστια χρηματικά ποσά ως φόρους.

➤ Όλες οι αγορές από την επιχείρηση της κατά το έτος 2001 ήταν πραγματικές και τα εμπορεύματα είτε μεταπωλήθηκαν, είτε παρέμειναν στην αποθήκη μου απογεγραμμένα. Για το έτος 2001 είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος, ο οποίος δεν είχε καταλογίσει καμία απολύτως παρανομία ή παρατυπία και στη συνέχεια νομίμως κατεστράφησαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία μεταπώλησης των ένδικων εμπορευμάτων προς τρίτους αγοραστές.

➤ Το υπ' αριθ. -2001 τιμολόγιο το οποίο θεωρήθηκε ως εικονικό τιμολόγιο, δεν είναι τιμολόγιο αγοράς αλλά τιμολόγιο πώλησης της επιχείρησης του προς την επιχείρηση της

➤ Όλες οι αγορές από την εταιρεία κατά το έτος 2002 ήταν πραγματικές και τα εμπορεύματα είτε μεταπωλήθηκαν είτε παρέμειναν στην αποθήκη μου απογεγραμμένα. Στο αρχείο υπάρχουν όλα τα φορολογικά στοιχεία που καταδεικνύουν τις μεταπωλήσεις των εμπορευμάτων, ενώ από το Βιβλίο Απογραφής προκύπτει ότι τα εμπορεύματα που δεν πουλήθηκαν παρέμειναν στην αποθήκη μου.

➤ Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή, η οποία δεν αποδεικνύει, και πέραν του ότι αποδεικνύω εγώ την πραγματοποίηση των συναλλαγών, σε κάθε περίπτωση τελούσα σε καλή πίστη.

➤ Δεν υπήρχε λόγος λήψης εικονικών τιμολογίων, όταν τα ποσά που αυτά αντιπροσωπεύουν ήταν ένα πολύ μικρό ποσοστό του ετήσιου τζίρου.

➤ Μη νόμιμος εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος καθώς οι πράξεις δεν είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον έλεγχο. Το δε φύλλο ελέγχου έπρεπε, άλλως και επικουρικώς, να περιορισθεί στην προσθήκη μόνο της αξίας των δήθεν εικονικών τιμολογίων.

➤ Αίτημα για κλήση σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και προσκόμιση πλήθους νέων στοιχείων.

Επειδή με την υπ' αριθ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013 (ΦΕΚ Β' 1404/10-06-2013) απόφαση τροποποιήθηκε η αριθ. Δ6Α 1133106ΕΞ2011/21-9-2011 (Β' 2187) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και μεταφέρθηκαν από 01/07/2013 οι αρμοδιότητες που αφορούν στα Τμήματα Ελέγχου και Δικαστικού σε άλλες Δ.Ο.Υ. Εν προκειμένω, με το ως άνω έγγραφο καταργήθηκε το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και μεταφέρθηκε στο Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. (..... –). Συνεπώς, αρμόδιο για τον έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος ήταν το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και ο σχετικός ισχυρισμός περί αναρμοδιότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 95 του Συντάγματος ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει*».

Επειδή στο άρθρο 1 του ν. 3068/2002 «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ.»(ΦΕΚ Α΄ 274), όπως ισχύει, μεταξύ άλλων, ορίζεται: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή σε κάθε περίπτωση η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή και έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 75 Κ.Δ.Δ., η εκκρεμοδικία προϋποθέτει ταυτότητα διαφοράς, δηλαδή ταυτότητα αντικειμένου και ιστορικής και νομικής αιτίας, καθώς και ταυτότητα διαδίκων στο πλαίσιο δίκης, ήτοι η διαφορά πρέπει να εισάγεται ενώπιον του Δικαστηρίου και όχι ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αρ. /2015 απόφασης του Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρώθηκε η υπ' αρ. /2007 πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. και διατάχθηκε η επανάληψη διαδικασίας για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτήν. Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ., συμμορφούμενη πλήρως στην ως άνω απόφαση, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, αφού πρώτα θεράπευσε την πλημμέλεια της μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης. Περαιτέρω, η αρχική πράξη ως ακυρωθείσα ουδεμία έννομη συνέπεια επιφέρει, πολλώ δε μάλλον, καθόσον η άσκηση έφεσης επί δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρ. 88 Κ.Δ.Δ. δεν έχει ανασταλατικό αποτέλεσμα ως προς την ισχύ των ακυρωθείσας πράξης. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με την παρ. 3 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1257/23-10-1998 προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που, κατά τη δικαστική απόφαση, παραβιάστηκε.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν.2238/94: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 7 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής

πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης.»

Επειδή εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. /2015 απόφαση του Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ακυρώθηκε η με αριθμό /2007 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να θεραπευθεί η νομική πλημμέλεια της αρχικής πράξης. Σε εκτέλεση της ανωτέρω απόφασης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθ. -2016 Εντολή Μερικού Φορολογικού Ελέγχου και εν συνεχεία, ορθά και σύννομα, εξέδωσε την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Επανελέγχου ΦΠΑ. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι φερόμενες ως πλημμέλειες του διενεργηθέντος από την ελέγχου στην εταιρεία, τις οποίες επικαλείται ο προσφεύγων, αφορούν άλλο έλεγχο και όχι αυτόν που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του αναφορικά με την έκθεση ελέγχου της προβάλλονται αλυσιτελώς, δεν αποτελούν αντικείμενο και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, ο αρχικός έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για την τριετία 1999-2001 είχε μεν στη διάθεσή του τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, ωστόσο κατά τη διενέργεια αυτού δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, καθώς αυτή προέκυψε σε χρόνο μεταγενέστερο με την περιέλευση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπ' αριθ. -2007 Δελτίου Πληροφοριών της Αθηνών και της από 2007 έκθεσης ελέγχου της ως άνω υπηρεσίας, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 θεωρούνται ως νέα στοιχεία. Ως εκ

τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι τα κρινόμενα στοιχεία δεν ήταν νέα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την υπ' αριθ. 2015 Απόφαση του Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων επικαλείται πληθώρα κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, αποδείκνυαν τη συναλλακτική ύπαρξη της επιχείρησης κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2001. Μάλιστα, η μη προηγούμενη κλήση του σε ακρόαση από την ελεγκτική αρχή, του στέρησε τη δυνατότητα, να τα θέσει αυτά υπ' όψιν της φορολογικής αρχής και αυτός ήταν και ο λόγος για τον οποίο ακυρώθηκε η αρχική πράξη επιβολής προστίμου με την ως άνω απόφαση και αναπέμφθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να γίνει επανάληψη διαδικασίας και να θεραπευτεί ο παραλειφθείς τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή ωστόσο, όπως κρίθηκε με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας *«όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας»*.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 2016 έκθεση μερικού επανελέγχου ΦΠΑ (κατ' επανάληψη διαδικασίας), η φορολογική αρχή έλαβε κατ' αρχήν υπ' όψιν της και εξέτασε τις αιτιάσεις που ο προσφεύγων προέβαλλε με το με αρ. πρωτ. 2016 αρχικό αλλά και το υπ' αριθ. -2016 συμπληρωματικό υπόμνημα επί του με αριθ. /2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων, καθώς και τα στοιχεία που αυτός προσκόμισε. Στη συνέχεια, απάντησε σε ορισμένες από τις προβαλλόμενες με τα εν λόγω υπομνήματα αιτιάσεις, απορρίπτοντας αυτές στο σύνολο, χωρίς όμως να κάνει αναφορά σε κάθε μία από αυτές επί της έκθεσης ελέγχου. Ωστόσο, εφόσον ο προσφεύγων, στα πλαίσια της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς

και επαναπροσκομίζει τα στοιχεία που είχε ήδη προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός ότι παραβιάστηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης δεν ευσταθεί, και ως εκ τούτου δεν υφίστανται λόγοι ουσίας, οι οποίοι να καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη εξ αυτού του λόγου ακυρωτέα.

Επειδή ο προσφεύγων με δεδομένο ότι πρόκειται για μία κοινή υπόθεση, προβάλλει ενιαίους και κοινούς ισχυρισμούς επί συνόλου οκτώ (8) προσφυγών που έχει υποβάλει στην υπηρεσία μας, συμπεριλαμβανομένης και της κρινόμενης. Ωστόσο, στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία στρέφεται αποκλειστικά κατά της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Επανελέγχου ΦΠΑ, εξετάζονται μόνο οι λόγοι που προβάλλονται και σχετίζονται με την ως άνω πράξη. Συνεπώς, θεωρούνται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι στην παρούσα και παρέλκει η εξέταση αυτών. Επί παραδείγματι, δεν εξετάζονται οι λόγοι αναφορικά με την εταιρεία ή σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κ.λπ., δηλαδή ισχυρισμοί που αφορούν άλλη φορολογία πλην της κρινόμενης και άλλη διαχειριστική περίοδο, καθώς δεν άπτονται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής. Ωστόσο, εξετάζονται κατά περίπτωση στον χρόνο και στην πράξη στην οποία ανάγονται στα πλαίσια των λοιπών υποβληθείσων από τον προσφεύγοντα ενδικοφανών προσφυγών.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 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....»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: *«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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η

φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 2016 Έκθεσης Μερικού Επανελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 έλαβε είκοσι δύο (22) εικονικά στο σύνολό τους, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 16.925.440 δρχ πλέον ΦΠΑ 3.046.579 δρχ.

Η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν, σύμφωνα με το σχετικό υπ' αριθ. 2007 Δελτίο Πληροφοριών και τις διαπιστώσεις της από /2007 οικείας έκθεσης ελέγχου της, ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση, δεν πραγματοποίησε καμία επιχειρηματική δραστηριότητα. Σκοπός της ήταν η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προκειμένου

να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση της ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και όλα τα στοιχεία που εξέδωσε ήταν εικονικά στο σύνολό τους καθόσον:

α) η δηλωθείσα έδρα επί της οδού στον ήταν εγκαταλειμμένη και δεν υπήρχαν εμπορεύματα,

β) από πληροφορίες προέκυψε ότι στον ως άνω χώρο δεν λειτούργησε η επιχείρηση,

γ) έως την διενέργεια του ελέγχου κατά το έτος 2006 δεν είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογιών,

δ) κατά τα έτη 2000 έως και 2004 δεν είχε υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών

ε) τα βιβλία και στοιχεία της βρέθηκαν στην εταιρεία

στ) από τα ανεπίσημα στοιχεία που κατασχέθηκαν προκύπτει ότι εξέδιδε η επιχείρηση τιμολόγια ανάλογα με τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών που εμφανίζονταν στο πρόγραμμα αποθήκης που τηρούσε η

ζ) δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές παρά μόνο πωλήσεις πλην των ετών 2000 και 2001 που δηλώθηκε ως πελάτης από επιχειρήσεις που το αντικείμενό τους όμως είναι άσχετο με το αντικείμενο που εμφανίζουν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία

η) δεν διέθετε φορτηγό αυτοκίνητο και σε ορισμένα τιμολόγια έχουν καταγραφεί εμπορεύματα πολύ μεγάλου όγκου και βάρους

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, που η ως άνω εκδότρια είναι επιχείρηση συναλλακτικώς ανύπαρκτη, όπως αναλυτικά περιγράφεται και προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά και στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε στοιχεία, τα οποία κατά τους ισχυρισμούς του αποδεικνύουν ότι η εκδότρια επιχείρηση των επίμαχων τιμολογίων ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή και οι μεταξύ τους συναλλαγές πραγματικές. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον συνημμένο στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πίνακα, προσκομίζει σχετικά με την ως άνω επιχείρηση τα ακόλουθα:

1) Το υπ' αριθ. πρωτ -2014 έγγραφο του Προϊστάμενου Εσόδων του ΙΚΑ από το οποίο αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση απασχολούσε προσωπικό κατά τα ένδικο έτη,

2) Καταστάσεις του ΙΚΑ απασχόλησης προσωπικού

- 3) Αντίγραφο της Βεβαίωσης έναρξης εργασιών φυσικού προσώπου επιτηδευματία της ατομικής επιχείρησης της στη Δ.Ο.Υ. (Τμήμα Μητρώου)
- 4) Αντίγραφο της υπ' αριθμ. πρωτ. 2008 Βεβαίωσης του Τμήματος Χορήγησης Αδειών Κυκλοφορίας της Δ/νσης Μεταφορών – Επικοινωνιών της Νομαρχίας Αθηνών από το οποίο προκύπτει ότι η είχε και επαγγελματικό αυτοκίνητο
- 5) Αντίγραφο του υπ' αριθ. 2001 τιμολογίου το οποίο βάσει του ελέγχου θεωρείται ως εικονικό τιμολόγιο αγοράς εκ μέρους μας αλλά είναι πώληση της επιχείρησης του προς την επιχείρηση της
- 6) Αντίγραφα των υπ' αριθ., και τιμολογίων της επιχείρησης , δυνάμει των οποίων η συγκεκριμένη επιχείρηση πώλησε εμπορεύματα προς την επιχείρηση Προσκομίζονται αντίγραφα από το βιβλίο απογραφών ετών 2001,2002
- 7) Αντίγραφο του αναλυτικού και καθολικού λογαριασμού πελάτη από τον οποίο αποδεικνύεται πως τα υπ' αριθ. , και τιμολόγια αποτελούν πωλήσεις προς την επιχείρηση της και όχι αγορά από αυτήν. Ο κωδικός 50 αφορά αγορές ενώ ο κωδικός 30 πώληση.
- 8) Κατάλογοι προϊόντων της ατομικής επιχείρησης της από εκείνα που πωλούνταν προς εμάς. Φαίνεται ότι είναι αγορασμένα από την εταιρεία
- 9) Αντίγραφο Γενικού Ημερολογίου επιχείρησης που αφορά αγορές και πωλήσεις από την ατομική επιχείρηση της
- 10) Σπρέυ της ατομικής επιχείρησης της
- 11) Συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών της χρήσης 2001, και 2002, της ατομικής επιχείρησης , από την οποία αποδεικνύεται ότι είχε προμηθευτές κατά την συγκεκριμένη περίοδο, με αντίστοιχες δηλώσεις που υποβλήθηκαν από προμηθευτές της.

Επειδή εν προκειμένω από την εξέταση των προαναφερομένων στοιχείων αλλά και από την αξιολόγηση του συνόλου των εγγράφων του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής διαπιστώνονται τα εξής:

α) Από τα προσκομισθέντα υπ' αριθ. 1, 2 και 3 στοιχεία προκύπτει ότι η επιχείρηση της ήταν «φορολογικά» υπαρκτή δηλαδή είχε κάνει έναρξη και απογράφηκε ως εργοδότης στο ΙΚΑ.

β) Από το σχετικό στοιχείο Νο 4 προκύπτει ότι η επιχείρηση είχε στην κατοχή της επαγγελματικό αυτοκίνητο από το έτος 2001.

γ) Με το προσκομισθέν αντίγραφο του υπ' αριθ. -2001 τιμολογίου, το οποίο σημειωτέον αποτελεί ένα εκ των στοιχείων της χρήσης 2001, τα οποία ο προσφεύγων δήλωσε βάσει της υπ' αριθ. 2007 υπεύθυνης δήλωσής του ότι έχει καταστρέψει, ισχυρίζεται ότι αφορά πώληση του ιδίου προς την και όχι αγορά από αυτήν. Εν προκειμένω, διαπιστώνεται κατ' αρχήν ότι η

συνολική αξία του ως άνω τιμολογίου ανέρχεται σε 483.800 δρχ, ήτοι καθαρή αξία 410.000 δρχ πλέον ΦΠΑ 73.800 δρχ. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε καταλογίστηκε παράβαση για τη λήψη ταυτάριθμου τιμολογίου, διαφορετικής όμως αξίας, ήτοι 483.800 δρχ πλέον ΦΠΑ 87.084 δρχ, δηλαδή συνολικής αξίας 570.884 δρχ. Κατά δεύτερο λόγο, πρόκειται για αθεώρητο τιμολόγιο, το οποίο έπρεπε να συνοδεύεται από το σχετικό θεωρημένο Δελτίο Αποστολής. Εν προκειμένω, το συνοδευτικό δελτίο αποστολής δεν προσκομίστηκε και ούτε καν αναγράφεται ο αριθμός του επί του εν λόγω τιμολογίου.

δ) Από τα προσκομισθέντα αντίγραφα των υπ' αριθ., , και τιμολογίων της επιχείρησης , δυνάμει των οποίων η συγκεκριμένη επιχείρηση πώλησε εμπορεύματα προς την επιχείρηση , διαπιστώνεται ότι αυτά αφορούν τη χρήση 2002 και όχι την κρινόμενη χρήση 2001. Επιπλέον, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι το υπ' αριθ. -2001 ΤΠ-ΔΑ αναγράφει όλες τις αξίες σε ευρώ και όχι σε δραχμές, παρά το γεγονός ότι το ευρώ χρησιμοποιείται ως νόμισμα στη χώρα μας μετά την 01/01/2002. Περαιτέρω, οι προσκομισθείσες σε φωτοτυπία σελίδες του βιβλίου απογραφών δεν μπορούν να συσχετισθούν με τα εμπορεύματα που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αγόρασε από την , καθόσον δεν προσκομίσθηκαν τα φορολογικά στοιχεία αγοράς τους (τιμολόγια της) προκειμένου να επαληθευτούν τα απογραφέντα.

ε) Από το αντίγραφο του αναλυτικού και καθολικού λογαριασμού πελάτη, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα υπ' αριθ. , και τιμολόγια αποτελούν πωλήσεις προς την επιχείρηση της και όχι αγορές από αυτήν. Από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι τα υπ' αριθ. και καταχωρημένα ως πωλήσεις τιμολόγια είναι διαφορετικής αξίας από αυτά που καταλόγισε ο έλεγχος ως ληφθέντα εικονικά.

στ) Οι προσκομισθέντες, φερόμενοι ως κατάλογοι προϊόντων της ατομικής επιχείρησης της , που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος φέρονται αγορασμένα από την εταιρεία είναι μη αξιολογήσιμα, καθώς δεν αποδεικνύεται η αγορά προϊόντων από την και η μετέπειτα μεταπώλησή τους στην επιχείρηση του προσφεύγοντος. Άλλωστε, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών της , τις οποίες ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε, δεν προκύπτει ότι δηλώθηκε ως πελάτης από την εταιρεία

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, η φορολογική αρχή στήριξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνεκτιμώντας όλα τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή της και κυρίως στο γεγονός ότι η δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές ικανές να δικαιολογήσουν τον όγκο των πωλήσεών της.

Επειδή ο προσφεύγων επιχειρεί να αποδείξει ότι επρόκειτο για μια όχι μόνο φορολογικά αλλά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση. Ωστόσο, το κρίσιμο στοιχείο της μη πραγματοποίησης αγορών, αποδεικνύει την εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Άλλωστε, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση κατά τη χρήση 2001, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τις οποίες ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε, δεν αφορούσαν το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησής της αλλά ήταν αγορές άσχετων ειδών όπως έπιπλα γραφείου, απορρυπαντικά και καθαριστικά, υλικά συσκευασίας κλπ. Συνεπώς σε καμία περίπτωση δεν είχε στη διάθεσή της τα εμπορεύματα τα οποία φέρεται να προμήθευσε την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο στοιχείο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτού και της εκδότριας επιχείρησης ή έγγραφη παραγγελία για την πώληση των ειδών που αφορούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από όπου να προκύπτουν η συμφωνία και οι όροι των σχετικών συναλλαγών, ούτε ο τόπος, ο τρόπος και ο χρόνος παράδοσης των φερομένων ως πωληθέντων ειδών. Επιπλέον, δεν αποδεικνύεται ο τρόπος και ο χρόνος εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων, ενόψει της μεγάλης αξίας των συναλλαγών αυτών, καθώς αυτά φέρεται να εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς και όχι με επιταγή ή μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, δεν στοιχειοθετείται ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές, όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και

όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία της επίδικης πράξης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζεται ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας βάσει των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου και της υπό κρίση πράξης δεν είναι πλημμελής και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στις διαπιστώσεις του με αρ. πρωτ. 2007 Δελτίου Πληροφοριών της και την από /2007 έκθεση ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας που αφορούν την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων και , τα οποία βρέθηκαν στην τρίτη επιχείρηση τα είχαν εναποθέσει προς φύλαξη, χωρίς να απαιτείται προς τούτου ούτε έγκριση, ούτε γνωστοποίηση. Ωστόσο, ο εν λόγω έλεγχος είναι διαφορετικός από αυτόν που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, αποτέλεσμα του οποίου ήταν η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Περαιτέρω οι ισχυρισμοί του αναφορικά με το Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο αποτέλεσε την αφορμή του διενεργηθέντος ελέγχου, ομοίως δεν αποτελεί αντικείμενο της κρινόμενης. Συνεπώς, οι σχετικός ισχυρισμοί προβάλλονται καταχρηστικώς και δεν εξετάζονται στα πλαίσια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή οι ισχυρισμοί και τα στοιχεία που προσκόμισε για την επίρρωσή τους ο προσφεύγων, περιλαμβάνουν έγγραφα τα οποία καταδεικνύουν την συνέπεια του ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις και την συνήθη πρακτική του να εξοφλεί τους προμηθευτές του σε μετρητά, προβάλλονται αλυσιτελώς καθώς ουδέποτε αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή η εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, δεν αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία που άπτονται της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και δεν επιδρούν στο κύρος της προσβαλλόμενης πράξης .

Επειδή οι προσκομισθείσες με αρ. πρωτ. /2014 και /2014 ένορκες βεβαιώσεις του του (προμηθευτή του προσφεύγοντος) και του (υπαλλήλου της επιχείρησης του προσφεύγοντος), δεν δύνανται να αποδείξουν σε καμία περίπτωση το γεγονός της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών. Οι ένορκες βεβαιώσεις των ως άνω δύο προσώπων δεν αξιολογούνται, καθώς η μεν πρώτη αναφέρεται γενικόλογα στην ύπαρξη των επιχειρήσεων και , χωρίς ωστόσο ο βεβαιών να έχει συναλλαχθεί μαζί τους. Η δε δεύτερη εξ αυτών, ομοίως δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο για την

πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών καθώς αναφέρεται κυρίως στη συνήθη πρακτική του προσφεύγοντος να διενεργεί τις πληρωμές του τοις μετρητοίς.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... 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 τέτοια στοιχεία,..... στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2859/2000: «*Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος*».

Επειδή τέλος τα ποσά που αντιπροσώπευαν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, δεν ήταν μικρό ποσοστό του ετήσιου τζίρου, όπως αβάσιμα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, αλλά ήταν μεγάλης έκτασης, αποτελούσαν ανύπαρκτα έξοδα, ανερχόταν σε σημαντικό ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων (7,1%) και επηρέασαν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων του και το κύρος τους. Συνεπώς ορθώς κρίθηκαν αυτά ανακριβή, προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994 και τέλος με την προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη επαναπροσδιορίστηκαν βάσει αυτών οι φορολογητέες εισροές και εκροές της χρήσης 2001.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες,

επαρκείς, 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 από /2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

Διαφορά φόρου (ως οικεία πράξη)	11.533.933 δρχ (33.848,67 €)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	13.840.720 δρχ (40.618,40 €)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.374.653 δρχ (74.467,07 €)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η 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).