



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 11/07/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **2527**

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) 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

των : 1) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 2) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 3) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 4) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 5) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : 1) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 2) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 3) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 4) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, 5) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2008, καθώς και τις από 24/02/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 101.821,95 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθμ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 71.454,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3β του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου ποσού ύψους 33.016,76 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 39.620,11 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 72.636,87 €.

Με την υπ' αριθμ. /24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 22.253,38 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 26.704,06 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 48.957,44 €.

Με την υπ' αριθμ. /24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2008, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντος φόρου προστιθέμενης αξίας από 13.915,13 € σε 2.227,86 €, λόγω μεταφοράς από το προηγούμενο έτος.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 24/02/2016 αντιστοίχων Εκθέσεων α) μερικού ελέγχου ΚΒΣ, β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, γ) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και δ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, κατόπιν της υπ. αριθμ., /09.12.2015 και /30-12-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η αξιοποίηση του με αριθμ. πρωτ. εγγράφου και η συνημμένη επ' αυτού Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) με ημερομηνία θεώρησης την 18/08/2015 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κρήτης σύμφωνα με τις οποίες καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 η παράβαση της λήψης: α) είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων των οποίων η αξία εκάστου υπερβαίνει τα 800 ευρώ και η συνολική καθαρή αξία τους ανέρχεται σε 177.880,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 33.797,20 ευρώ από τις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» ΑΦΜ τα φορολογικά στοιχεία της οποίας είναι και πλαστά, «.....» ΑΦΜ, «.....» ΑΦΜ και «.....» ΑΦΜ και β) οκτώ (8) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων των οποίων η αξία εκάστου είναι μικρότερη των 800 ευρώ και η συνολική καθαρή αξία τους ανέρχεται σε 2.010,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 381,90 ευρώ από τις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» ΑΦΜ και «.....» ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ή την τροποποίηση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και τη μείωση του προστίμου κατά το ήμισυ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Στην σχετική Έκθεση ελέγχου δεν περιέχεται αιτιολογημένη κρίση με παράθεση

συγκεκριμένων στοιχείων αναφορικά με την υποτιθέμενη παράβαση και η παράληψη αυτή συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς.

2. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και αποδέχτηκε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με καλή πίστη.
3. Από την φορολογική αρχή, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης δεν αποδείχτηκε ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση συντρέχει εκτός από την εικονικότητα ως προς τους εκδότες των επίδικων τιμολογίων και εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του 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

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή...2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, και βάσει της από 18/08/2015 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κρήτης οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....», «.....», «.....», «.....», «.....» και «.....» είναι επιχειρήσεις εικονικές διότι δεν είχαν τη δυνατότητα να πραγματοποιήσουν πραγματικές

συναλλαγές και δημιουργήθηκαν με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ο έλεγχος για την ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποίησε αποδεικτικά μέσα στηριζόμενα στο νόμο, αποδεικτικά στοιχεία (υπομνήματα, υπεύθυνες δηλώσεις και έγγραφα) και διδάγματα της κοινής πείρας και προέβη στην κρίση περί εικονικότητας, στηριζόμενος στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπέπεσαν στην αντίληψή του και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου, όπως επιχειρεί να αξιολογήσει με την προσφυγή του ο προσφεύγων (βλ. και ΣτΕ 5347/1995). Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη τεκμηρίωσης και πλήρους αιτιολογίας της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών κρίνεται ως αβάσιμος και ανυποστήρικτος.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή με τις εκδότριες επιχειρήσεις απορρίπτεται ως αναπόδεδικτος. 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 δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι οι εκδότες των τιμολογίων εμφάνιζαν εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές τους και ότι ο ίδιος 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 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/02/2016 Εκθέσεις α) μερικού ελέγχου ΚΒΣ, β) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, γ) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και δ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καθώς και η από 18/08/2015 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κρήτης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των:

- 1) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, συνολικού ποσού 101.821,95 €
- 2) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, συνολικού ποσού 71.454,00 €
- 3) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, συνολικού ποσού 72.636,87 €.
- 4) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2007, συνολικού ποσού 48.957,44 € και
- 5) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διαχειριστικής περιόδου 2008, μείωσης πιστωτικού υπολοίπου σε 2.227,86 €

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

1) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 2007

33.940,65 € X 3 = 101.821,95 ευρώ

2) υπ' αριθ./24-2-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 2007

178.635,00 X 40% = 71.454,00 ευρώ

3) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2007

<u>Διαφορά φόρου</u>	33.016,76 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	39.620,11 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	72.636,87 €

4) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2007

<u>Διαφορά φόρου</u>	22.253,38 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	26.704,06 €
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>	48.957,44 €

5) υπ' αριθ./24-2-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2008

Πιστωτικό Υπόλοιπο 2.227,86 ευρώ

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
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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).