



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1080

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 15/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του του ., με ΑΦΜ ., κατοίκου ., επί της οδού ., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. ../.../7-12-2018 ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/90 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 14/2/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 15/1/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με ΑΦΜ ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ../.../7-12-2018 προσβαλλόμενη πράξη χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική αποζημίωση ισόποση του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των παραστατικών στοιχείων, ήτοι ποσό **106.766,28 €**.

Δυνάμει της με αρ. ../18-3-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου αργύρου» για τη χρήση 2009. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν το με αρ. πρωτ. ../10-12-2015 πληροφοριακό δελτίο (αρ. πρωτ. εισερχ. ../16-12-2015) και το σε ορθή επανάληψη του προηγούμενου με αριθ. πρωτ. ../21-12-2015 πληροφοριακό δελτίο (αρ. πρωτ. εισερχ. ../23-12-2015) της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών με τη συνημμένη σε αυτό την από 27/11/2015 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), σύμφωνα με την οποία όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «. – ΑΦΜ .» στις χρήσεις 2009 - 2010 - 2011 είναι εικονικά και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα παραπάνω στοιχεία ήταν και ο προσφεύγων. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2009 από την ανωτέρω εκδότρια εταιρία τα κατωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Α/Α	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡ. ΣΤΟΙΧ ΕΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΧΗΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	...)	ΔΑ-TIM.	..	28/01/2009	64.011,93	12.162,27	76.174,20
2	...	ΔΑ-TIM.	...	10/02/2009	8.500,00	1.615,00	10.115,00
3	...)	ΔΑ-TIM.	...	10/02/2009	76.317,10	14.500,25	90.817,35
4	...)	ΔΑ-TIM.	...	10/02/2009	47.258,75	8.979,16	56.237,91
5	...	ΔΑ-TIM.	...	19/02/2009	36.000,00	6.840,00	42.840,00
6	...)	ΔΑ-TIM.	...	19/02/2009	9.000,00	1.710,00	10.710,00
7	..	ΔΑ-TIM.	...	23/02/2009	17.250,00	3.277,50	20.527,50
8	...	ΔΑ-TIM.	...	28/03/2009	33.500,00	6.365,00	39.865,00
9	...	ΔΑ-TIM.	...	28/03/2009	33.500,00	6.365,00	39.865,00
10	...}	ΔΑ-TIM.	...	20/05/2009	31.800,00	6.042,00	37.842,00
11	...	ΔΑ-TIM.	...	30/05/2009	34.070,00	6.473,30	40.543,30
12	..)	ΔΑ-TIM.	...	26/06/2009	64.640,00	12.281,60	76.921,60
13	...)	ΤΙ Μ.	..	23/07/2009	31.320,00	5.950,80	37.270,80
14	...	ΔΑ-TIM.	...	23/09/2009	35.560,00	6.756,40	42.316,40
15	..}	ΔΑ-TIM.	..	01/12/2009	39.200,00	7.448,00	46.648,00
ΣΥΝΟΛΟ					561.927,78	106.766,28	668.694,06

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λόγω της λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων, καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική αποζημίωση ισόποση του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε από την εκδότρια των παραστατικών στοιχείων.

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

- Παρατυπία ως προς τη διαδικασία του ελέγχου, η οποία καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη.
- Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου.
- Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των στοιχείων. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που καταχώρισε στα βιβλία της επιχείρησής του είναι ακριβή και αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Επικαλείται καλή πίστη.
- Επικαλείται αμετάκλητες δικαστικές αποφάσεις με τις οποίες ακυρώθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού του φόρου που αφορούν σε προγενέστερους ελέγχους της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στην επιχείρησή του.

Για τον ισχυρισμό περί παρατυπίας ως προς τη διαδικασία του ελέγχου, η οποία καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4174/2014 «4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή στην απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» διευκρινίζεται ότι : «Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρους ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, η διάρκεια του επίμαχου μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, που είχε ορισθεί με την αρχική εντολή έως 30/6/2017, παρατάθηκε έως 31/12/2018 με την από 26/6/2018 δεύτερη εντολή ελέγχου και ο έλεγχος ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου στις 7/12/2018. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν με την έκδοση των οικείων εντολών τηρήθηκαν ή όχι επακριβώς οι διατάξεις που ορίζουν τη διαδικασία και τη διάρκεια των παρατάσεων του φορολογικού ελέγχου, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη που να συναρτάται με την πλημμέλεια της διαδικασίας αυτής και που να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αξιώνει η διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του Κ.Δ.Δ., δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν διαφαίνεται πως το γεγονός της παράτασης της προθεσμίας του ελέγχου πέραν του εξαμήνου και δη με την εκπνοή του ορισθέντος με την τροποποιητική εντολή χρόνου διάρκειας αυτού είχε επίπτωση στην άσκηση των δικαιωμάτων του κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ή είναι αυτό που προκάλεσε την έκδοση των πράξεων με το συγκεκριμένο περιεχόμενο. Άλλωστε, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτού εκδοθείσες πράξεις δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παρατυπία στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, ο μερικός φορολογικός έλεγχος ολοκληρώθηκε σε εύλογο χρόνο και οι παρατάσεις του είναι δικαιολογημένες, ενόψει κυρίως του εύρους και του μεγέθους του κύκλου εργασιών του, των αντικειμένων φορολογίας (Φ.Ε., Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ.) και τη δυσκολία της υπόθεσης λόγω των πολλών πληροφοριακών δελτίων, που αφορούν στη λήψη από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ το γεγονός ότι δεν αναφέρεται ρητά στις εντολές η συνδρομή των «εξαιρετικών περιπτώσεων», ως δικαιολογητικού λόγου παράτασης της διάρκειας – συνέχισης του ελέγχου δεν καθιστά τις εντολές αυτές πλημμελείς, δεδομένου ότι τούτο ευχερώς συνάγεται από το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου, σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου με το σχετικό σημείωμα και διατύπωσε τις απόψεις του επ' αυτών. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος είναι ενιαίος και δεν μεταβλήθηκε, καθώς πρόκειται για «μερικό» έλεγχο, όπως ακριβώς ορίστηκε από τις εντολές ελέγχου, ούτε επεκτάθηκε σε άλλα είδη φορολογίας ή σε άλλες φορολογικές περιόδους από τις μνημονευόμενες στις εντολές ελέγχου (σχετ. αποφ. 2807/2018 ΕφΘ). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυχάνει απορριπτέος.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία*

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των

διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../18-3-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. .../10-12-2015 πληροφοριακού δελτίου (αρ. πρωτ. εισερχ. .../16-12-2015) και του σε ορθή επανάληψη του προηγούμενου με αριθ. πρωτ. .../21-12-2015 πληροφοριακού δελτίου (αρ. πρωτ. εισερχ. .../23-12-2015) της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών με τη συνημμένη σε αυτό την από 27/11/2015 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), σύμφωνα με την οποία όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «. .. – ΑΦΜ ...» στις χρήσεις 2009 - 2010 - 2011 είναι εικονικά και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα παραπάνω στοιχεία ήταν και ο προσφεύγων.

Επειδή η επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει ελεγχθεί από τη φορολογική αρχή, για την χρήση 2009, ύστερα από την αριθ. .../13-12-2011 εντολή τακτικού ελέγχου και έχουν εκδοθεί αρχικά φύλλα ελέγχου στις 8/1/2013, επομένως οι πληροφορίες που παρέχονται με τα ως άνω δελτία

πληροφοριών αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, ο δε έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία των ως άνω δελτίων πληροφοριών, εφόσον τα προαναφερόμενα πληροφοριακά δελτία παρελήφθησαν μετά την έκδοση του αρχικού φύλλου τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι εφόσον για το ίδιο πληροφοριακό δελτίο αριθ. πρωτ. .../21-12-2015 της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων δεν προέβη σε καταλογισμό προστίμων και φόρων για τη χρήση 2010, καθώς η χρήση αυτή έχει παραγραφεί και ως εκ τούτου θα πρέπει για τη χρήση 2009 ως παραγραφείσα να μη επιβληθούν πρόστιμα και φόροι, επισημαίνεται ότι για τη χρήση 2010 δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου και επομένως το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, εφόσον περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης χρήσης 2010, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο για τη χρήση αυτή.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2009 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στις 23/12/2015 και με δεδομένο ότι υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου στην κύρια φορολογία Φ.Π.Α. για τη χρήση αυτή (η με αρ. .../8-1-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.), τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ.3 του ν.2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτέα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας και επίκλησης της καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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 το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 απόφαση 116/2013 του 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 απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, αποδεχόμενος τα πορίσματα της από 27/11/2015 Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 7/12/2018 έκθεση ελέγχου :

Σχετικά με την εκδότρια επιχείρησης «...» με Α.Φ.Μ. ...

- *Αν και αναζητήθηκε η εκδότρια επιχείρηση δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση.*
- *Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος.*
- *Δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, πλην του έτους 2009, στην οποία μάλιστα παρουσίασε ανακριβή στοιχεία. Συγκεκριμένα, στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση έτους 2009, δήλωσε εκροές 2.223.179,54 αντί των 5.205.524,51 και εισροές 2.737.665,17 χωρίς να υπάρχουν αγορές, σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών Τρίτων.*
- *Δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών αν και είχε συναλλαγές μεγάλης αξίας και δηλώθηκε από τρίτους.*
- *Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία.*
- *Δεν υπεβλήθη στην αρμόδια φορολογική αρχή δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών.*

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 2223/95).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων με βάση τα στοιχεία αγορών που φέρεται ότι έλαβε, τα στοιχεία πωλήσεων που εξέδωσε και τις απογραφές έναρξης και λήξης που διενήργησε, αγόρασε υπαρκτές ποσότητες ακατέργαστου αργύρου, τις οποίες πώλησε προς υπαρκτούς εμπόρους. Περαιτέρω, εφόσον ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την ύπαρξη συναλλαγών και τις αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, κρίθηκε από την Υπηρεσία μας με την με αριθμ. .../13/5/2019 απόφασή της επί της με αρ. πρωτ. .../15-1-2019 υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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». Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών με την εταιρία «... – ΑΦΜ ...» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και της επίκλησης για καλή πίστη απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται και προσκομίζει δικαστικές αποφάσεις με τις οποίες ακυρώθηκαν καταλογιστικές πράξεις που αφορούν σε προγενέστερους ελέγχους της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στην επιχείρησή του. Ωστόσο, η επίκληση των εν λόγω αποφάσεων αλυσιτελώς προβάλλονται από τον προσφεύγοντα, καθώς ερείδονται επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών και δεν αφορούν στην υπό κρίση περίπτωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του του ., με ΑΦΜ ..

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

Ειδική χρηματική αποζημίωση του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/90

Η με αριθμό **../..7-12-2018** ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/90 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Ποσό καταλογισμού **106.766,28 €**.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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