



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06/02/2014

Αριθμός απόφασης:

217

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου κατά των ακόλουθων πράξεων:

α) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσού 14.191,06 πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 15.452,02 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 29.643,08 €.

β) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσού 10.140,00 € πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 12.099,00 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 22.239,00 €.

γ) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του φόρος εισοδήματος ποσού 14.517,60 € πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 17.351,58 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 31.869,18 €.

δ) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 2.425,25 € πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 2.910,30 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 5.335,55 €.

ε) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 4.846,35 € πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 5.815,61 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 10.661,96 €.

στ) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του κύριος φόρος ποσού 2.942,17 € πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης ποσού 3.530,59 €, ήτοι σύνολο καταλογισθέντων ποσών 6.472,76 €.

5. Τις ακόλουθες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α) το υπ' αριθ.-2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005),

β) το υπ' αριθ.-2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006),

γ) το υπ' αριθ.-2013 Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007),

δ) την υπ' αριθ.-2013 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

ε) την υπ' αριθ.-2013 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 κ'

στ) την υπ' αριθ.-2013 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από-2013 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της από 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:

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. (καθώς και στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση και στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΛΤΙΟ

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ του), με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994:

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α)

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 άρθρου 13 ν.3522/2006 και ισχύει από 22/12/2006. Η περίπτωση που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000:

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

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)

β)

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην

λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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 Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).....

III. Εν όψει των ανωτέρω προήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζομένης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή η από2013 ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση και το με αριθ. πρωτ.-2010 ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ του, με τα οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών του προσφεύγοντος, διαβιβάστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (αποδοχή του αριθ/1 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3697/2008 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 και του αριθ/2 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007), η ως άνω έκθεση και το δελτίο πληροφοριών αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία».

Επιπλέον βάσει των ακόλουθων νομοθετικών ρυθμίσεων:

N.3808/2009, άρθρο 5

Παρατείνεται μέχρι **31.12.2011** ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων, στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία του Κράτους, χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που παραγράφονται εντός των ετών **2009 και 2010**.

N.3842/2010, άρθρο 82

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**.

N.3888/2010, άρθ.12

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**.

N.4002/2011, άρθ.18

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**.

N.4098/2012, άρθρο 2

1. 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 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 πραγματοποίησής 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 δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ούτε νομική πλημμέλεια ως προς τη μη επισύναψη έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων στην έκθεση ελέγχου που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των επικαλούμενων διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 3 και 4 του Π.Δ. 186/92, καθόσον από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκε κατάσχεση βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος σε τρίτες επιχειρήσεις, αλλά ούτε και στις επιχειρήσεις από τον έλεγχο των οποίων προέκυψε η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και την από Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

2) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

3) του υπ' αριθ. Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων οικ. έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

4) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέες εκροές και εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και εισροές, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης	Βάσει πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.	Βάσει της παρούσας απόφασης
Φορολογητέες εκροές			
Φορολογητέες εισροές			

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

5) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέες εκροές και εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και εισροές, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης	Βάσει πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.	Βάσει της παρούσας απόφασης
Φορολογητέες εκροές			
Φορολογητέες εισροές			

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

6) της υπ' αριθ. Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέες εκροές και εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και εισροές, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	Βάσει δήλωσης	Βάσει πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.	Βάσει της παρούσας απόφασης
Φορολογητέες εκροές			
Φορολογητέες εισροές			

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).