



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

22/10/2014

Αριθμός απόφασης: 3267

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 23/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/23-07-2014 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΣΠΑΡΤΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθ./27-05-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 - 31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./27-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 - 31/12/2004 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/05/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 21/10/2014 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/07/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/23-07-2014 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' αρ./27-05-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 - 31/12/2004 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 4.491,36 €, πλέον 5.389,63 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τα αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος σύμφωνα με την υπ' αριθ./16-08-2013 εντολή ελέγχου, τα οποία αναγράφονται στην από 27/05/2014 έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

Όπως προκύπτει από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε επανέλεγχος φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογιών της περαιωμένης βάσει του ν. 3296/04 χρήσης 2004, τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Για την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, όπως προκύπτει από την από 30/08/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, από τον έλεγχο που διενήργησαν την 4/7/2011 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε σε βάρος του, η παρακάτω παράβαση:

Ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα των υπ' αριθ. 29/19-03-04, 30/31-03-04, 35/25-06-04 και 40/30-06-04 Δ.Α.-Τ.Π., εκδόσεως με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για συναλλαγές υπαρκτές, συνολικής καθαρής αξίας 21.260,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 3.826,80 ευρώ.

Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Σπάρτης η υπ' αριθ./2012 Α.Ε.Π. του ΚΒΣ.

Όπως προκύπτει από την από 27/05/2014 έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο έλεγχος στη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο επικεντρώθηκε μόνο στα προαναφερόμενα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντος συνέπεια της από 30/08/2012 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου και δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, δεδομένης της περαίωσης της εν λόγω χρήσης βάσει του ν. 3296/04.

Από την ως άνω έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, προκύπτουν επίσης τα παρακάτω:

α) Ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ που αναλογεί στα προαναφερόμενα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικού ποσού 3.826,80 ευρώ,

καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περίπτωση β' του Ν 2859/2000, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

β) Όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./10-02-2005 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004-31/12/2004, μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης 2003 ποσού 664,55 ευρώ για συμψηφισμό, το οποίο ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει διότι από τον διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο της χρήσης 2003 βάσει της υπ' αριθ./2010 εντολής ελέγχου, επί των αποτελεσμάτων του οποίου έχει επέλθει διοικητική επίλυση, προέκυψε για την εν λόγω περαιωμένη χρήση, μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο προς μεταφορά στην επομένη χρήση (2004).

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

1) Μη νόμιμη – ανατιολόγητη – αναπόδεδικτη κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

2) Όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου της ΥΠΕΕ καθώς και από το υπ' αριθ./7-3-2012 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και την/2012 έκθεση της ίδιας Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση εκδότρια των φερόμενων ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, δεν είναι φορολογικά ανύπαρκτη επιχείρηση δεδομένου ότι έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας και έχει θεωρήσει νόμιμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλήθος βιβλίων και στοιχείων.

3) Όπως έχει κριθεί η φορολογική αρχή φέρει ακέραια το βάρος της απόδειξης της έλλειψης φορολογικής υπόστασης της εκδότριας επιχείρησης, δεδομένου ότι από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν από την ΥΠΕΕ και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν διαπιστώθηκε μη λειτουργία της επιχείρησης τουλάχιστον κατά τον χρόνο που εξέδωσε τα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η επικαλούμενη φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν δύναται να αποτελεί ούτε ένδειξη ούτε απόδειξη εικονικότητας της επιχείρησης αλλά απόδειξη της φορολογικής της «αταξίας».

4) Τόσο οι συντάκτες της από 30/08/2012 έκθεσης ελέγχου όσο και οι συντάκτες των δελτίων πληροφοριών δεν φέρονται να επικαλούνται την συνδρομή δόλου ή κακής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντα για τη λήψη των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, και ελλείπει δόλου δεν στοιχειοθετείται ούτε το ποινικό αδίκημα, ούτε η διοικητική παράβαση της αποδοχής των εικονικών τιμολογίων. Εξάλλου οι συντάκτες της έκθεσης ελέγχου καταλήγουν πως οι συναλλαγές είναι υπαρκτές.

5) Η παραγγελία των προϊόντων που αναγράφονται στα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία πραγματοποιήθηκε μέσω του, αλλά και ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι

επικοινωνήσε τηλεφωνικά με την εκδότρια των τιμολογίων, επιβεβαίωσε της έναρξη της δραστηριότητάς της και του απεστάλη φωτοτυπία της έναρξης αυτής, ήταν όμως αδύνατο να γνωρίζει αν είχε υποβάλει δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λ.π.. Την εκδότρια επιχείρηση είχε συστήσει στον προσφεύγοντα ο

6) Τα ως άνω έγιναν δεκτά από το ποινικό δικαστήριο, το οποίο εκδίκασε το αδίκημα της λήψης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./2014, αθωωτική για τον προσφεύγοντα, αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Σπάρτης. Ο προσφεύγων δεν κατέστη δυνατό να προσφύγει κατά των επιβληθέντων, για την εν λόγω παράβαση, προστίμων Κ.Β.Σ., καθόσον από αποκλειστική υπαιτιότητα της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, παρήλθε η προθεσμία υποβολής της σχετικής προσφυγής. Για τη υπαιτιότητα αυτή των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο προσφεύγων κατέθεσε σχετική αγωγή αποζημίωσης ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Τριπόλεως.

7) Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδεμία παράτυπη έκπτωση ΦΠΑ δεν πραγματοποιήσει η επιχείρησή του, δεδομένου ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται στα φερόμενα ως εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, είναι πραγματικές και ως εκ τούτου ορθώς αποδόθηκε ο οφειλόμενος ΦΠΑ. Περαιτέρω επικαλείται το γεγονός ότι για τις επόμενες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες δεν υφίστανται παραβάσεις για λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, δεν επιβλήθηκε επιπλέον φόρος.

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 αντισυμβαλλομένου 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).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση η κρίση περί της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως με Α.Φ.Μ., που εκδόθηκαν για συναλλαγές υπαρκτές, συνολικής καθαρής αξίας 21.260,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 3.826,80 ευρώ, προκύπτει από την από 30/08/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και Για την παράβαση αυτή, που ανάγεται στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης η υπ' αριθ./2012 Α.Ε.Π. του ΚΒΣ, κατά της οποίας δεν ασκήθηκε προσφυγή.

Όπως προκύπτει από την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, η ως άνω φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη, άγνωστη στη δηλωθείσα διεύθυνση, έκανε έναρξη εργασιών και πήρε ΑΦΜ για θεώρηση μόνο φορολογικών στοιχείων, στερείται δε επαγγελματικής εγκατάστασης αφού η έναρξη επαγγέλματος έγινε με πλαστό μισθωτήριο συμβόλαιο. Δεν εμφανίζεται καθόλου στη φερόμενη ως επαγγελματική της εγκατάσταση και δεν δραστηριοποιείται επαγγελματικά σε αυτό το χώρο, δεν έχει μέσα, οικονομικούς πόρους και συγκρότηση ανάλογη με την δραστηριότητα που εμφανίζει στα εικονικά παραστατικά της. Δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις και λειτουργεί με αποκλειστικό σκοπό να εμπορευθεί τα παραστατικά της και όχι τα είδη που δήθεν δηλώνουν.

Επιπρόσθετα επισημαίνουμε ότι προ της οριστικοποίησης του πορίσματος του τακτικού ελέγχου, κοινοποιήθηκε την 23/04/2014 στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτοκόλλου/2014 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) καθώς και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου, με το οποίο καλείτο ο προσφεύγων να υποβάλλει εγγράφως στην φορολογική αρχή τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και το προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στη πρόσκληση αυτή εντός της οριζόμενης από το νόμο προθεσμίας (εντός είκοσι ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου).

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που αφορούν την εικονικότητα των ως άνω φορολογικών στοιχείων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 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).

Στη προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 30/08/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, κατά τον έλεγχο που διενήργησαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος την 04/07/2011, υπέβαλαν στον προσφεύγοντα ερωτήσεις σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ο οποίος ανέφερε προφορικά τα παρακάτω:

«Δεν γνωρίζω την ούτε ποτέ την συνάντησα. Τα στοιχεία καθώς και όλα τα ανταλλακτικά που περιγράφονται σε αυτά μου τα είχε δώσει ένας κύριος ονόματι ο οποίος είχε παλιά συνεργείο αυτοκινήτων στη Σπάρτη. Τώρα ο έχει αποβιώσει. Τα ανταλλακτικά ήταν μεταχειρισμένα και τα έχω τοποθετήσει σε πυροσβεστικά οχήματα.»

Από την ως άνω έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, προκύπτει ότι ο έλεγχος δέχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία που φέρουν ως εκδότη την επιχείρηση αλλά από πρόσωπο διαφορετικό του φερόμενου ως εκδότη αυτών.

Περαιτέρω στην ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), αναφέρεται ότι δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός του προσώπου του υποκρυπτόμενου, αφού ο κατονομαζόμενος από τον προσφεύγοντα ως μεσολαβητής για την προμήθεια των φορολογικών στοιχείων και των ειδών που αναφέρονται σε αυτά, έχει αποβιώσει και είναι αδύνατο να τεκμηριωθεί ότι είναι ο υποκρυπτόμενος.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη, των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων.

Επειδή οι διαπιστώσεις της από 30/08/2012 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Πελοποννήσου, και, περί λήψης από τον προσφεύγοντα τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, ήταν το έρεισμα για την έκδοση της υπ' αριθ./16-08-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και την διενέργεια επανελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, καθόσον αποτελούν νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, μετά την περαίωση της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου με τις διατάξεις του ν. 3296/04.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

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.»

Επίσης με την παράγραφο 3 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 27/05/2014 έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης Βλαχάκου Μαρίας, ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ που αναλογεί στα προαναφερόμενα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικού ποσού 3.826,80 ευρώ, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 περίπτωση β' του Ν 2859/2000, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επιπλέον όπως προκύπτει από την υπ' αριθ./10-02-2005 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004-31/12/2004, μεταφέρεται πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης 2003 ποσού 664,55 ευρώ για συμψηφισμό, το οποίο ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει διότι, από τον διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο της χρήσης 2003 βάσει της υπ' αριθ./2010 εντολής ελέγχου, επί των αποτελεσμάτων του οποίου έχει επέλθει διοικητική επίλυση, προέκυψε για την εν λόγω περαιωμένη χρήση, μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο προς μεταφορά στην επομένη χρήση (2004).

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 27/05/2014 έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο έλεγχος στην χρήση 2004 δεν διαπίστωσε διαφορές στη φορολογητέα αξία (εκροές) επί της οποίας επιβάλλεται ο ΦΠΑ, ή στις εκπτώσεις του φόρου, πλην της έκπτωσης ΦΠΑ ποσού 3.826,80 ευρώ, που αναλογεί επί των τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 21.260,00 ευρώ, εκδόσεως τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση ποσού 3.826,80 ευρώ, καθόσον πρόκειται για αναλογούντα ΦΠΑ επί μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων. Επίσης ο έλεγχος απέρριψε την μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου της χρήσης 2003 ποσού 664,55 ευρώ στην επίμαχη χρήση, καθόσον από τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος τακτικού ελέγχου της χρήσης 2003, προέκυψε μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο προς μεταφορά στην επομένη χρήση (2004).

Κατά συνέπεια ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, βάσει των ως άνω αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή κατά της προσβαλλόμενης, με την υπό κρίση προσφυγή, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ο προσφεύγων δεν προβάλλει αιτιάσεις από τις οποίες να προκύπτει παραβίαση διατάξεων του νόμου ώστε να επιβάλλεται η ακύρωση αυτής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Τριμελές Πλημμελειοδικείο Σπάρτης, εκδίκασε το ποινικό αδίκημά του σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και εξέδωσε την υπ' αριθ./2014 αθωωτική απόφαση, την οποία δεν συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή αλλά ούτε και προσκόμισε στην Υπηρεσία μας. Η ως άνω επικαλούμενη απόφαση κατά τον ισχυρισμό του αφορά μόνο το ποινικό αδίκημα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/05/2014 έκθεση φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000, στα πλαίσια πλήρους ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 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 υπ' αριθ./23-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του – ΑΦΜ

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:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2004 - 31/12/2004

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	4.491,36 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.389,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.880,99 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).