



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 16/04/2014

Αριθμός απόφασης: 809

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

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2014, ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «....., **Α.Φ.Μ.** :», με έδρα την επί της οδού , κατά των παρακάτω ανά φορολογία φύλλων ελέγχου –πράξεων προσδιορισμού φόρου :

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :

- του με αριθ./11-11-2013 οριστικού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων** οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 16/05/2007 - 31/12/2008) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος εισοδήματος ποσού 4.406.809,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 4.821.340,59 €,ήτοι συνολικού ποσού 9.233.855,14 €.

B. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ :

- της με αριθ./11-11-2013 οριστικής πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της , για τη διαχειριστική περίοδο 16/05/2007 - 31/12/2008, διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ποσού 7.228.407,91 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8,674.089,49 € ήτοι συνολικού ποσού 15.902.497,40 €.

4. α) το με αριθ./11-11-2013 οριστικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων** οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 16/05/2007 - 31/12/2008) του Προϊσταμένου του Δ. Ε. Κ. Αθηνών, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 11/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

β) τη με αριθ./11-11-2013 πράξη προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. του Δ. Ε. Κ. Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 11/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 11/04/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «....., **Α.Φ.Μ. :**», 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:

Η προσφεύγουσα , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω ανά φορολογία φύλων ελέγχου, πράξεων .

Οι προσβαλλόμενες πράξεις προέκυψαν από τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας που διενεργήθηκε από ελεγκτή της αρμόδιας φορολογικής αρχής (ΔΕΚ Αθηνών) για το οικ. Έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 16/05/2007 - 31/12/2008) . Αιτία ελέγχου ήταν η **λήψη και έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας** .

Σύντομο ιστορικό: Η προσφεύγουσα , ως υποκατάστημα στην Ελλάδα της αλλοδαπής εταιρείας “.....” με έδρα στη υπέβαλε τη με αριθμό/16-5-2007 δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών (Φ.Ε.Κ. αριθμός/18-5-2007 μετά την με αρ. πρωτ./14-5-2007 Απόφαση Νομαρχίας Αθηνών) με **έδρα** το επί της οδού μισθωμένο ακίνητο και **αντικείμενο εργασιών:** εισαγωγές-εξαγωγές κινητών τηλεφώνων, ηλεκτρονικών και ηλεκτρικών ειδών όπως τηλεοράσεις LCD και PLASMA, στερεοφωνικά MP3, βιντεοκάμερες και ψηφιακές κάμερες, οικιακός εξοπλισμός και αντιπροσώπευση οίκων αλλοδαπών ή εγχώριων που δραστηριοποιούνται στην πώληση των άνω ειδών. Στη συνέχεια δηλώθηκε και αποθηκευτικός χώρος στη γωνία των οδών μισθωμένο ακίνητο (αρ. δήλωσης μεταβολής/18-7-2007). Με βάση το από 2-5-2007 πληρεξούσιο έγγραφο της δ/ντριας της , η **εκπροσώπηση** του εν λόγω υποκ/τος στην Ελλάδα ορίζεται ως εξής: «πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητος ορίστηκε ο κ. του κάτοικος οδός με ΑΔΤ:». Στη συνέχεια με βάση το υπ’ αριθμ...../22-10-2007 ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο που συντάχθηκε ενώπιον της συμβολαιογράφου , ο ενεργώντας ως «ειδικός πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητος της αλλοδαπής Ε.Π.Ε. «.....», διορίζει «ειδική αυτού πληρεξούσια, αντιπρόσωπο και αντίκλητό του την του και της με ΑΔΤ:», κάτοικο , οδός

Το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής στα πλαίσια έρευνας που διεξήγαγε σε εκτέλεση της με αριθμό/22-7-2009 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών για αποκάλυψη κυκλώματος **Carousel** στο οποίο είχαν εμπλακεί και ελληνικές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» ,μία εκ των φερομένων προμηθευτών της «.....» που μετεξελίχθηκε σε «.....» με Α.Φ.Μ.,συνέταξε την από 6/7/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», από την οποία προκύπτει ότι τα έτη 2007 και 2008 **έλαβε και εξέδωσε εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας** – τα οποία καλύπτουν το σύνολο των αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που φέρεται να πραγματοποιήσει – ως κάτωθι:

Τή **χρήση 2007 έλαβε (39) εικονικά ως προς τη συναλλαγή** στοιχεία καθαρής αξίας 8.894.598,80€ από τις επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ:....., και «.....» με ΑΦΜ:..... και **εξέδωσε (39) εικονικά ως προς τη συναλλαγή** στοιχεία καθαρής αξίας 8.997.644,50€ προς την επιχείρηση «.....» αρχικά Ο.Ε. νυν Α.Ε. με δ.τ. «.....» με ΑΦΜ:.....

Τή **χρήση 2008 έλαβε (33) εικονικά ως προς τη συναλλαγή** στοιχεία καθαρής αξίας 8.637.548,81€ από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... και **εξέδωσε (34) εικονικά ως προς τη συναλλαγή** στοιχεία καθαρής αξίας 8.718.161,00€ προς την επιχείρηση «.....» αρχικά Ο.Ε. νυν Α.Ε. με ΑΦΜ:..... . Επίσης **εξέδωσε (4) εικονικά πιστωτικά** τιμολόγια ως προς τη συναλλαγή στοιχεία καθαρής αξίας 27.878,70 € προς την επιχείρηση «.....» αρχικά Ο.Ε. νυν Α.Ε. με δ.τ. «.....» με ΑΦΜ:.....

Με βάση τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε τις υπ' αριθμ. &/20-8-2010 Α.Ε.Π., καταλογίζοντας πρόστιμα συνολικού ύψους 35.784.486,60€ και 34.767.370,62€ για τις χρήσεις 2007 και 2008 αντιστοίχως.

Κατά των οποίων ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών οι οποίες εκκρεμούν.

Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου 16/5/2007 έως 31/12/2008, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στην ελεγχόμενη το με αρ. πρωτ. ../27-7-2011 σημείωμα ελέγχου άρθρου 30 παρ. 5 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) με τις διαπιστωθείσες παραλήψεις και παρατυπίες και συνεπεία αυτών την κρίση των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών. Μετά από διαδοχικές αναβολές προκειμένου να προσκομιστούν στοιχεία εκ μέρους της προσφεύγουσας και μετά από συμπληρωματικό σημείωμα ελέγχου άρθρου 30 παρ. 5 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Δ.Ε.Κ. Αθηνών (αρ. πρωτ. ../8-3-2013), εξέδωσε τελικά την υπ' αριθμ. ../2-7-2013 απόφαση σύμφωνα με την οποία: **έκρινε** ομόφωνα «ότι τα βιβλία της επιχείρησης τυγχάνουν **ανεπαρκή και ανακριβή** καθόσον το πλήθος και το ύψος των πλαστών και εικονικών τιμολογίων είναι πολύ μεγάλο και καθίσταται αδύνατη η εξαγωγή λογιστικών αποτελεσμάτων ενώ, συγχρόνως η εταιρεία έχει λάβει ήδη σημαντικό αριθμό αναβολών χωρίς να κατορθώσει να συγκεντρώσει σημαντικά ενισχυτικά για την υπεράσπισή της στοιχεία».

Με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4&7 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), 30 και 32 του Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» και 48 παρ. 2&3 του Ν.2859/00 «Κώδικας ΦΠΑ» προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικώς, στη συνέχεια προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές και εισροές, υπολογίστηκε ο φόρος εισοδήματος και ο οφειλόμενος Φ.Π.Α., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

1ος) Προβαλλόμενος λόγος περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης επειδή δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου.

Επειδή, η προσφεύγουσα **ισχυρίζεται** ότι αν ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι υπαρκτό πρόσωπο ή η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία του, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού περί εικονικότητας έκδοσης στοιχείων, **παραπέμπουμε** στην από 6/07/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) που συνέταξε η **φορολογική αρχή-** το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής - και ειδικότερα στο πόρισμα της έκθεσης **όπου στοιχειοθετείται η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων**.

Επιπροσθέτως τόσο από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, όσο και από τον έλεγχο του Δ.Ε.Κ. Αθηνών επί του οποίου εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων προκύπτει **από τα κάτωθι:**

- Η προσφεύγουσα «.....» κατά το μικρό διάστημα που φαίνεται να πραγματοποιεί συναλλαγές

από 02-08-2007 έως και 26-08-2008 παρουσιάζει ένα σημαντικότερο κύκλο εργασιών (τζίρο) μη συνήθη για νεοσύστατη επιχείρηση χωρίς φήμη και επαρκές δίκτυο.

- Λειτουργεί κατά τρόπο μη σύμφωνο με τα κρατούντα εμπορικά στάνταρ στην αγορά, ήτοι εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων αποκλειστικά από την εσωτερική αγορά καθαρής αξίας 17.532.147,61€ και πωλήσεις των ιδίων ακριβώς εμπορευμάτων αποκλειστικά χονδρικής στην εσωτερική αγορά καθαρής αξίας 17.715.805,50€, δηλαδή με σχεδόν μηδενικό Μικτό Κέρδος.
- Τα εμπορεύματα αυτά η προσφεύγουσα φέρεται να παρέλαβε με (74) Δ.Α. και αντίστοιχα (74) Τιμολόγια. Ως αποκλειστικός προμηθευτής και εκδότης όλων ανεξαιρέτως (πλην ενός) των παραστατικών αυτών φέρεται η επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.: », έδρα στη διεύθυνση και χωρίς να διαθέτει αποθηκευτικό χώρο.
- Τα ίδια ακριβώς εμπορεύματα φέρονται να πωλήθηκαν με (73) Δ.Α. και αντίστοιχα (73) Τιμολόγια. Ως μοναδικός πελάτης-παραλήπτης όλων ανεξαιρέτως των εμπορευμάτων αυτών είναι η επιχείρηση «..... » αρχικά Ο.Ε. που μετεξελίχθηκε σε Α.Ε. με δ.τ. «.....» με το ίδιο ΑΦΜ:..... και έδρα στη διεύθυνση ή Ειρηνοδικείου
- Η επιχείρηση «..... – Α.Φ.Μ.: » που φέρεται ως ο κύριος και σχεδόν μοναδικός προμηθευτής της προσφεύγουσας, όπως στοιχειοθετείται από το ΣΔΟΕ, -έπειτα από εμπειρισταωμένη έρευνα, διασταυρώσεις ,αξιοποίηση δελτίων πληροφοριών, ανακρίσεις εμπλεκομένων κ.λ.π,- δεν προέκυψε ότι είχε αντίστοιχες αγορές, εισαγωγές ούτε ότι είχε προβεί σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και επομένως δεν διέθετε και δεν πώλησε εμπορεύματα.
- Ομοίως η «» που φέρεται ως μοναδικός προμηθευτής της «.....», η οποία φέρεται ως ο δεύτερος (και πολύ μικρότερος) προμηθευτής της «.....», δεν είχε αντίστοιχες αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και επομένως δεν είχε και δεν πώλησε εμπορεύματα και ομοίως ούτε η «.....» δεν είχε αντίστοιχες αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και επομένως δεν είχε και δεν πώλησε εμπορεύματα.
- Συνεπώς όλες οι αγορές που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα «.....» είναι ανύπαρκτες και ακολούθως οι πωλήσεις της.
- Όλες οι παραπάνω εταιρείες δεν είχαν υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών κλπ., η δε μέθοδος που ακολουθήθηκε ως προς την οργάνωση αυτών και η εξαφάνιση στη συνέχεια των φυσικών προσώπων των φερόμενων ως νομίμων εκπροσώπων αυτών, αποσκοπεί στο να μην υπάρχει ουσιαστικά φυσικό ή νομικό πρόσωπο που να υποστεί τις κυρώσεις της διοίκησης για τις διαπραχθείσες παραβάσεις.
- Η αποστολή-πώληση των εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα φέρεται να έγινε προς την αποθήκη αυτής στη διεύθυνση στον από τις έδρες των δύο ως άνω προμηθευτριών εταιρειών. Σχεδόν ταυτόχρονα και σε χρόνο που κυμαίνεται από δέκα λεπτά μέχρι δύο ή τρεις ώρες, τα παραληφθέντα ως άνω εμπορεύματα η προσφεύγουσα τα αποστέλλει-πωλεί εκδίδοντας δικά της Δ.Α. προς την επιχείρηση «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» με παράδοση

στην επιχείρηση αποθήκευσης με ΑΦΜ:..... και δ/νση θέση

- Τη μεταφορά των εμπορευμάτων αυτών από «.....» και «.....» προς την «.....» και στη συνέχεια στην για λογαριασμό της «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» φέρονται να έχουν διενεργήσει Φορτηγά Δημοσίας Χρήσεως, ιδιοκτησίας διαφόρων τρίτων, οι οποίοι κληθέντες από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ να δώσουν στοιχεία για τη διαδικασία της μεταφοράς δήλωσαν καταθέτοντας μεταξύ άλλων ότι δεν πραγματοποιήσαν καμιά μεταφορά εμπορευμάτων με τα φορτηγά τους ως ανωτέρω ενώ οι αντίστοιχες φορτωτικές εκδόθηκαν από τη με την οποία αυτοί συνεργάζονταν για δική της χρήση.
- Από τα τραπεζικά έγγραφα που παρέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής κατά τη διαδικασία του ελέγχου η νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κα, προκύπτει πως η εξόφληση των Τιμολογίων γίνεται κατά τρόπο αντίστροφο από τη σειρά και το χρόνο έκδοσης αυτών, δηλαδή αντί πρώτα να πληρώνει η ελεγχόμενη τις προμηθεύτριες εταιρείες «.....» και «.....» για τις φερόμενες αγορές των εμπορευμάτων και στη συνέχεια να πληρώνεται από την «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» για τις φερόμενες προς αυτήν πωλήσεις, τα χρηματικά εμβάσματα τα οποία είναι ισόποσα των Τιμολογίων ακολουθούν αντίθετη διαδρομή, δηλαδή πρώτα πληρώνει η «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» την «.....» εμβάζοντας μέσω τραπεζικού λογαριασμού τα αντίστοιχα ποσά σε λογαριασμό αυτής και στη συνέχεια η «.....» εμβάζει μέσω του λογαριασμού της σε λογαριασμούς των δύο φερόμενων προμηθευτών της.
- Όλα τα παραπάνω φαίνεται να συμβαίνουν κατά παρέκκλιση των συνηθισμένων εμπορικών πρακτικών και των ισχυόντων στην εσωτερική αγορά εμπορίας ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών ειδών, όπου επικρατεί: η πίστωση μέσω μεταχρονολογημένων επιταγών και γραμματίων λήξεως αρκετών μηνών, η διατήρηση αρκετών αποθεμάτων (STOCK), η διαφορετική σύνθεση στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται κατά την αγορά και πώληση τέτοιων εμπορευμάτων, η διάθεση επώνυμων ηλεκτρικών και ηλεκτρονικών ειδών να γίνεται κατά βάση από επίσημους αντιπροσώπους των οίκων παραγωγής τους.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίχθηκε σε πραγματικά γεγονότα τα οποία επικαλείται στην συνταχθείσα έκθεση της , εκτιμώντας χωριστά το καθένα αλλά και μετά από συνολική εκτίμηση όλων των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της και έλαβε γνώση για την ελεγχόμενη επιχείρηση εν γένει.

Επειδή, για την αξιολόγηση και τη διαμόρφωση τελικής κρίσης ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του τόσο τα πραγματικά γεγονότα και τα δεδομένα που είχε στη διάθεση του από τα αρχεία της φορολογικής αρχής αλλά και όσα στοιχεία και πορίσματα ελέγχων αφορούν την λήπτρια επιχείρηση των στοιχείων αυτών που έγιναν σε προγενέστερους χρόνους, από διαφορετικές ελεγκτικές αρχές και καταδεικνύουν τον τρόπο λειτουργίας και την εν γένει φορολογική συμπεριφορά των επιχειρήσεων αυτών. Η κρίση δε του ελέγχου περί εικονικότητας είναι αποτέλεσμα συνεκτίμησης πραγματικών στοιχείων και γεγονότων ,τεκμηριωμένη και πλήρως αιτιολογημένη.

Επειδή , το βάρος της αποδείξεως της αλήθειας ορισμένων πράξεων ,φέρει τόσο η φορολογούσα αρχή όσο και ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, μπορεί δε το βάρος να κατανέμεται μεταξύ των διαδίκων.

Επειδή, η εικονικότητα των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων τεκμηριώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου είναι αβάσιμος και κρίνεται απορριπτός.

Επειδή, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι κατά την φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων εμπορευμάτων της εταιρείας «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» ,πελάτη της ,από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 στο πλαίσιο της διαδικασίας εταιρικού μετασχηματισμού, μεταξύ των αποθεμάτων που απεγράφησαν περιλαμβάνεται μέρος των επίδικων εμπορευμάτων της. Η εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 αφενός αφορά τρίτη επιχείρηση ,αφετέρου είναι εκτίμηση διαφορετικού διοικητικού οργάνου της οποίας το συμπέρασμα από μόνο του δεν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του γενόμενου φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι ένα μεγάλο μέρος των επίδικων εμπορευμάτων το οποίο μεταπωλήθηκε (από την εταιρεία «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....» ,πελάτη της) προς τις εταιρείες «.....» και «» , κρίθηκε πραγματικό από την επιτροπή του άρθρου 70 Α ΤΟΥ Ν. 2238/94 . Η απόφαση της Επιτροπής του άρθρου 70 Α του Ν.2238/94 επί των ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν από τις εταιρείες«.....» και «» που φέρονται λήπτριες φορολογικών στοιχείων της εταιρείας «.....» Ο.Ε. ή Α.Ε. με δ.τ. «.....», πελάτη της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2007 και 2008, αποτελεί ατομική διοικητική πράξη , διαφορετικού διοικητικού οργάνου με την οποία κρίνονται αυτοτελώς φορολογικές διαφορές που προέκυψαν τα έτη 2007 και 2008, άλλων φορολογουμένων, και η οποία έλαβε χώρα στα πλαίσια της διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών του άρθρου 70 Α του Ν.2238/94, και όχι της Ειδικής Διοικητικής Διαδικασίας του άρθρου 70Β του Ν.2238/94 που διέπει τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης). Σε κάθε περίπτωση η κρίση της Επιτροπής του άρθρου 70^Α δεν δεσμεύει την Υπηρεσία μας διότι τα ευρήματα του ελέγχου, σύμφωνα με την από 6-07-2010 Έκθεση του ΣΔΟΕ, έχουν προηγηθεί της απόφασης της Επιτροπής του άρθ. 70 Α (Σχετ. τα με αριθμό & ../2013 Πρακτικά) που επικαλείται η προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου η Υπηρεσία μας δύναται να διαφοροποιηθεί αρκεί η αιτιολογία της απόφασης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ., να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της, να είναι σαφής, ειδική ,επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Περαιτέρω, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης διασφαλίζει διαφάνεια στη διοικητική δράση επιτρέποντας στην προσφεύγουσα να γνωρίζει τους λόγους για τους οποίους η Διοίκηση προβαίνει στη συγκεκριμένη απόφαση ενώ παράλληλα δεν στερεί από την προσφεύγουσα το

δικαίωμα της έννομης προστασίας καθώς καθιστά ευχερέστερο το δικαστικό έλεγχο σε περίπτωση που η προσφεύγουσα εταιρεία προσφύγει στα δικαστήρια.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/99): «Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα». Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το δεδικασμένο είναι η κυριότερη έννομη συνέπεια της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης. Με την έννοια αυτή το δεδικασμένο μπορεί να δημιουργηθεί μόνο από δικαστικές αποφάσεις και επομένως οι διοικητικές πράξεις ακόμη και αν είναι απρόσβλητες, δε δημιουργούν δεδικασμένο.

2ος) Προβαλλόμενος λόγος ότι και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα ,πρέπει να ακυρωθούν οι πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. , διότι ήταν καλόπιστη λήπτρια .

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).

Επειδή, όπως προαναφέραμε και αναπτύξαμε στο πρώτο προβαλλόμενο λόγο, τόσο από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ , όσο και από τον έλεγχο του Δ.Ε.Κ. Αθηνών επί του οποίου εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, στοιχειοθετήθηκε η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και

κρίθηκε ότι όλες οι αγορές που φέρεται να πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα «.....» είναι ανύπαρκτες και ακολούθως οι πωλήσεις της.

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι **αναπόδεικτος αβάσιμος και απορριπτός.**

3ος) Προβαλλόμενος λόγος ότι και αν ήθελε θεωρηθεί αποδεδειγμένη η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα ,πρέπει να ακυρωθούν οι πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. , λόγω πλημμελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 2238/94.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής βάση της οποίας η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε τις υπ' αριθμ. &/20-8-2010 Α.Ε.Π., για τις χρήσεις 2007 και 2008 αντιστοίχως, **κατά των οποίων ασκήθηκαν προσφυγές ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών οι οποίες εκκρεμούν .**

Επειδή , με βάση τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή αφού αρχικά απέδειξε με τρόπο απόλυτο και εμπειρισματομένο πως όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική χρήση 16.05.2007-31.12.2008 είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής που αντιπροσωπεύουν, στη συνέχεια ορθώς ερμήνευσε και **εφάρμοσε** τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4&7 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), 30 και 32 του Ν. 2238.94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» και 48 παρ. 2&3 του Ν.2859/00 «Κώδικας ΦΠΑ» και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικώς , στη συνέχεια προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές και εισροές, υπολογίστηκε ο φόρος εισοδήματος και ο οφειλόμενος Φ.Π.Α., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 6/07/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του Σ.Δ.Ο.Ε.- Π.Δ. Αττικής επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες., η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, πράξεις κ.λ.π. , 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 από 20/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των **ανά φορολογία** φύλλων ελέγχου, πράξεων, κατά περίπτωση:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :

- του με αριθ./11-11-2013 οριστικού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων** οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 16/05/2007 - 31/12/2008) του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών.

B. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ :

- της με αριθ./11-11-2013 οριστικής πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 16/05/2007 - 31/12/2008.

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

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επί του με αριθ./11-11-2013 οριστικού φύλλου ελέγχου προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων** οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 16/05/2007 - 31/12/2008) .

Τα ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	17.687.926,80
Πλέον αξία εκδοθέντων εικονικών στοιχείων	17.687.926,80
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας	35. 375.853,60
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων εμπορίας (8%)	2.830.068,29
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	38. 205.921,89

Τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη δηλωθέντα	95.089,18
	17.532.147,61
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου(αγορές εικονικών τιμολογίων)	17. 627.236,79
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα εισήγηση να διαγραφούν	-----
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	17. 627.236,79

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό- με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	4.383.036,90
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.040.492,43
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.423.529,33

Β. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Επί της με αριθ. της με αριθ./11-11-2013 οριστικής πράξης προσδιορισμού **Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**, διαχειριστικής περιόδου 16/05/2007 - 31/12/2008.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό- με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά Φ.Π.Α.	7.228.407,91
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.674.089,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.902.497,40

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).

