



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/05/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2997

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , εδρευούσης στη θέση
..... Αττικής, οδός κατά: α) της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής

Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , β) της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. γ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , δ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , ε) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , στ) της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , ζ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , η) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », 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 την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 31.022,60 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 110.201,88 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 128.627,20 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 156.469,36 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 179.384,69 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 403.969,60 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 350.000,00 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 173.960,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ. 2016 εντολής, έπειτα από την με αρ. πρωτ. -2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Π.Δ. και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του οποίου η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της:

- κατά τη χρήση 2004 δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 77.556,50 € πλέον ΦΠΑ 13.960,17 €,

- κατά τη χρήση 2005 εξήντα δύο (62) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 275.504,70 € πλέον ΦΠΑ 52.159,32 €,

- κατά τη χρήση 2006 σαράντα τέσσερα (44) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. και δώδεκα (12) ομοίως εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 321.568,00 € πλέον ΦΠΑ 61.097,89 €,

- κατά τη χρήση 2007 εξήντα πέντε (65) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 391.173,40 € πλέον ΦΠΑ 74.322,84 €,

- κατά τη χρήση 2008 πενήντα ένα (51) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 448.461,72 € πλέον ΦΠΑ 85.207,69 €,

- κατά τη χρήση 2009 έντεκα (11) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π. από την επιχείρηση «..... .» με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 518.500,00 € πλέον ΦΠΑ 98.515,00 €, και δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τ.Π.-Δ.Α. από την επιχείρηση «..... » ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 491.424,00 € πλέον ΦΠΑ 93.370,56 €,

- κατά τη χρήση 2010 είκοσι (20) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 875.000,00 € πλέον ΦΠΑ 201.250,00 € και

- κατά τη χρήση 2011 είκοσι επτά (27) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 434.900,00 € πλέον ΦΠΑ 100.027,00 €

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, των οποίων η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό παραβάσεων ΚΒΣ και την επιβολή προστίμων, που ανάγονται στις διαχειριστικές περιόδους μέχρι και του έτους 2009, έχει ήδη υποκύψει σε παραγραφή.
- Η φορολογική αρχή πριν καταλογίσει παραβάσεις, όφειλε να ενεργήσει ουσιαστικό έλεγχο στην επιχείρησή μας και να επεξεργασθεί προσηκόντως τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ώστε με ασφάλεια να καταλήξει σε κρίση περί της «εικονικότητας» τους και μάλιστα «ως προς τις συναλλαγές» που αντιπροσωπεύουν.
- Οι συναλλαγές με τις εκδότριες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν πραγματικές και υπαρκτές, τόσο από φορολογικής όσο και από συναλλακτικής πλευράς.
- Η επιχείρησή μας δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την εικονικότητα, δεν απέκρυψε τις εν λόγω συναλλαγές και τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται μεταξύ άλλων: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου **παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.**

.....

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

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

Επειδή σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ελεγχόμενες διαχειριστικές περίοδοι αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2010 η χρήση 2004, στις 31/12/2011 η χρήση 2005, στις 31/12/2012 η χρήση 2006, στις 31/12/2013 η χρήση 2007, στις 31/12/2014 η χρήση 2008, στις 31/12/2015 η χρήση 2009 κ.ο.κ. Ωστόσο, μετά τη συμπλήρωση του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ. πρωτ. -2015 του

ΣΔΟΕ Π.Δ. με τη συνημμένη έκθεση ελέγχου. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρων 84§4 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων εμπίπτει στις διατάξεις του ανωτέρω άρθρου και παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας ήτοι την 31/12/2015 η χρήση 2004, την 31/12/2016 η χρήση 2005, την 31/12/2017 η χρήση 2006 κ.ο.κ.. Ειδικότερα για τη χρήση 2004, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, εφόσον τα νέα στοιχεία περιέρχονται στην αρμόδια φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος παρατείνεται για ακόμη ένα έτος και εν προκειμένω μέχρι 31/12/2016. Βάσει των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις επιβολής προστίμου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά..... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη.» (ΣΤΕ 451/1991)

Επειδή στο ζήτημα προϋποθέσεων της νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, 5339/1995).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον καταλογισμό των παραβάσεων και των προσβαλλομένων πράξεων επιβολής προστίμου, έλαβε υπ' όψιν της τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Π.Δ. , όπως αυτές αποτυπώθηκαν στην από 2015 έκθεση ελέγχου. Η εν λόγω έκθεση συντάχθηκε αφότου διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας δυνάμει των υπ' αριθ. /2011 και /2012 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ. Κατά τη διενέργεια του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία που τηρούσε η προσφεύγουσα και με τις με αριθ. /2011 και /2012 εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων το ΣΔΟΕ

..... προχώρησε στην κατάσχεσή τους και στην περαιτέρω επεξεργασία τους. Ως εκ τούτου, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της πριν την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ο προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ανά χρήση τα ακόλουθα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

| A/A | Διαχειριστική Περίοδος | Εκδότης | Πλήθος στοιχείων | Καθαρή Αξία | ΦΠΑ |
|-----|------------------------|--------------------|------------------|--------------|--------------|
| 1 | 01/01/2004-31/12/2004 | ΑΦΜ | 10 | 77.556,50 € | 13.960,17 € |
| 2 | 01/01/2005-31/12/2005 | ΑΦΜ | 62 | 275.504,70 € | 52.159,32 |
| 3 | 01/01/2006-31/12/2006 | ΑΦΜ | 44 | 321.568,00 € | 61.097,89 € |
| 4 | 01/01/2007-31/12/2007 | ΑΦΜ | 65 | 391.173,40 € | 74.322,84 € |
| 5 | 01/01/2008-31/12/2008 | ΑΦΜ | 51 | 448.461,72 € | 85.207,69 € |
| 6 | 01/01/2009-31/12/2009 | ΑΦΜ | 11 | 518.500,00 € | 98.515,00 € |
| | | ΑΦΜ | 14 | 491.424,00 € | 93.370,56 € |
| 7 | 01/01/2010-31/12/2010 | ΑΦΜ | 20 | 875.000,00 € | 201.250,00 € |
| 8 | 01/01/2011-31/12/2011 | ΑΦΜ | 27 | 434.900,00 € | 100.027,00 € |

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε υπ' όψιν του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε σε αυτή το ΣΔΟΕ Π.Δ. σχετικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως των επιχειρήσεων «..... », «..... » και «..... » (σχετική η από 2015 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ.). Τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής για τους λόγους που με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Ειδικότερα, όλες οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές μεταξύ των εκδοτριών και της προσφεύγουσας ήταν εικονικές, καθώς όπως αναλυτικά περιγράφεται στην ως άνω έκθεση δεν είχαν τη δυνατότητα να παράσχουν τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια υπηρεσίες ούτε να πωλήσουν τα περιγραφέντα στα τιμολόγια εμπορεύματα καθώς:

α) Η ατομική επιχείρηση «.....»

- εγκατέλειψε την έδρα του από το 1990 χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την μεταφορά έδρας σε άλλη διεύθυνση,
- δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές (ώστε να είχε τη δυνατότητα πώλησης αυτών σε άλλες επιχειρήσεις – πελάτες της και εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία),
- δεν απασχολούσε προσωπικό (ώστε να είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης των εργασιών που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε),
- έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανακριβείς εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων,
- δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του.

β) Η επιχείρηση «.....»

- δεν απασχολούσε το απαραίτητο προσωπικό ώστε να είχε τη δυνατότητα κατασκευής των τεχνικών έργων που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε),
- έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανακριβείς εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.,
- ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής,

- οι επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκε μεγάλο ποσοστό των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, είτε είναι ανείσπρακτες, είτε δεν έχουν ποτέ οπισθογραφηθεί από την , είτε έχουν αρχικά οπισθογραφηθεί από αυτήν και στη συνέχεια από τρίτους και όταν εμφανίστηκαν προς είσπραξη σφραγίστηκαν λόγω έλλειψης υπολοίπου στον λογαριασμό.

γ) Η ατομική επιχείρηση «.....»

- δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα έδρα, ούτε έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής,
- υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις καθώς δήλωνε ακαθάριστα έσοδα πολύ μικρά σε σχέση με τα εκδοθέντα τιμολόγια
- δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ικανές να δικαιολογήσουν τον όγκο των συναλλαγών που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια,
- τα εκδοθέντα ΤΔΑ (πλην του υπ' αριθ. 294) εκτός από εικονικά είναι και πλαστά,
- η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων έγινε ως επί το πλείστον τοις μετρητοίς, ενώ σε όσες περιπτώσεις εκδόθηκαν επιταγές, αυτές ουδέποτε εισπράχθηκαν καθόσον είτε διαγράφηκαν, είτε σφραγίστηκαν, είτε φέρονται ακόμη ως κυκλοφορούσες.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που όλες οι εκδότες επιχειρήσεις, όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση, δεν είχαν τη δυνατότητα να εκπληρώσουν τις συναλλαγές που αναγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίμαχων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τις εκδότες των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου ή οποιαδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού της, ικανή να δικαιολογήσει την ανάμειξη των εκδοτριών επιχειρήσεων στις οικείες συναλλαγές. Περαιτέρω, η επικαλούμενη άγνοια από της προσφεύγουσας περί της εικονικότητας των τιμολογίων, δεν αρκεί από μόνη της, προκειμένου να απαλλαγεί από την εκ του νόμου απορρέουσα ευθύνη. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 10β του άρθρου 5 του ν.2523/1997: *"Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"*

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: *«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:*

α).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών,

καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)

δ)

ε)

στ)

ζ)»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της:

α) από την επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τη χρήση 2004 δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 77.556,50 € πλέον ΦΠΑ 13.960,17 €, κατά τη χρήση 2005 εξήντα δύο (62) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 275.504,70 € πλέον ΦΠΑ 52.159,32 €, κατά τη χρήση 2006 σαράντα τέσσερα (44) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α. και δώδεκα (12) ομοίως εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 321.568,00 € πλέον ΦΠΑ 61.097,89 €, κατά τη χρήση 2007 εξήντα πέντε (65) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 391.173,40 € πλέον ΦΠΑ 74.322,84 € και κατά τη χρήση 2008 πενήντα ένα (51) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 448.461,72 € πλέον ΦΠΑ 85.207,69 €,

β) από την επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τη χρήση 2009 έντεκα (11) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π., συνολικής καθαρής αξίας 518.500,00 € πλέον ΦΠΑ 98.515,00 €, κατά τη χρήση 2010 είκοσι (20) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 875.000,00 € πλέον ΦΠΑ 201.250,00 € και κατά τη χρήση 2011 είκοσι επτά (27) εικονικά στο σύνολό τους Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 434.900,00 € πλέον ΦΠΑ 100.027,00 €

γ) από την επιχείρηση με ΑΦΜ κατά τη χρήση 2009 δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τ.Π.-Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 491.424,00 € πλέον ΦΠΑ 93.370,56 €.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ορθώς επιβλήθηκαν οι κυρώσεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις ευεργετικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθ. -2016, 2016, 2016, 2016, -2016, -2016, 2016 και -2016 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου χρήσεων 2004 έως και 2011 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Χρήση 2004: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 31.022,60 €
2. Χρήση 2005: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 110.201,88 €
3. Χρήση 2006: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 128.627,20 €
4. Χρήση 2007: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 156.469,36 €
5. Χρήση 2008: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 179.384,69 €
6. Χρήση 2009: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 403.969,60 €
7. Χρήση 2010: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 350.000,00 €
8. Χρήση 2011: Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν. 4337/2015: 173.960,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.