



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/09/2017

Αριθμός απόφασης: 5256

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο Μαρούσι επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015, χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 15/03/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **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' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.636,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1και 14, και 18§§2 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε καθώς η προσφεύγουσα έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004**, σε τρεις (3) φορολογικές παραβάσεις διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 9.090,00€ πλέον ΦΠΑ 1.636,20€ εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα των κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €	ΦΠΑ ΣΕ €	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΕ €
Τ.Π.Υ. 126/08-06-2004		3.360,00	604,80	3.964,80
Τ.Π.Υ. 128/11-06-2004		3.600,00	648,00	4.248,00
Τ.Π.Υ. 175/03-11-2004		2.130,00	383,40	2.513,40
ΣΥΝΟΛΟ		9.090,00	1.636,20	10.726,20

Τα ως άνω προέκυψαν από το πόρισμα της από 15/03/2017 Έκθεσης Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν του επανελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./13-12-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

Αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης αποτελεί η από 30/09/2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΑΤΤΙΚΗΣ που αφορά την «.....», ΑΦΜ, εκδότη των ως άνω εικονικών Τ.Π.Υ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Είναι καλόπιστη λήπτρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και οι αναφερόμενες σε αυτά συναλλαγές είναι πραγματικές. Εσφαλμένη η αιτίαση της φορολογικής διοίκησης περί νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού, λόγω της δήθεν λήψης των επίμαχων εικονικών στοιχείων.
2. Έχει επέλθει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων.
3. Δεν έχει εκδοθεί σημείωμα ελέγχου χωριστά για την απόρριψη των βιβλίων της περιλαμβάνον τις

συνέπειες που θα έχει ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Συνεπώς δεν τηρήθηκε η νόμιμα απαιτούμενη διαδικασία με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι απολύτως άκυρος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 εγγραφής 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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. 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, στο άρθρο 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§§2,3 του ν.3212/2013, ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2005, στις 30/03/2005 και έχει περαιώσει τη χρήση 2004 (οικον. έτος 2005), βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση), δηλώνοντας ακαθάριστα έσοδα ποσού 86.990,30€.

Επειδή, το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το με αριθμ. πρωτ./05-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών με το οποίο περιήλθε σε γνώση του, η από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της επιχείρησης «.....», ως εκδότριας, και με το οποίο του γνωστοποίησε ότι η προσφεύγουσα έχει λάβει κατά τη χρήση 2004 εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της παραπάνω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 9.090,00€.

Επειδή, το ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εστάλη στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, σε χρόνο μεταγενέστερο της περαίωσης, αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, με την με αριθ./13-12-2013 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των χρήσεων 2004 -2005.

Επειδή, μετά την έκδοση της ως άνω εντολής, ο έλεγχος συνέταξε την με αριθμ./05-03-2014 Πρόσκληση του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, με την οποία καλούσε την προσφεύγουσα να προσκομίσει, μέσα σε πέντε (5) ημέρες από την κοινοποίησή της, τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2004 και 2005.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση και ο έλεγχος προέβη, κατά την έναρξή του, σε κατάσχεση των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Προς τούτο συντάχθηκαν οι υπ' αριθμ./05-03-2014 και/05-03-2014 εκθέσεις κατάσχεσης του άρθρου 36§§3,4,5 και 10 του Π.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 και των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, η προθεσμία του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 είναι εν προκειμένω δεκαετής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων σε βάρος της προσφεύγουσας, ήτοι έως την 31/12/2015, και ακολούθως κατόπιν των διατάξεων του άρθρου 19§18 του ν.3091/2002 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§3 του ν.3212/2003, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε για δύο ακόμη έτη, ήτοι έως 31/12/2017.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης. χρήσεως 2004 λόγω παραγραφής είναι αβάσιμος καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ την 15/03/2017 και επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 24/03/2017.

Ως προς τον ισχυρισμό περί καλή πίστης και πραγματικών συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους,

κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκππτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. ... Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: « 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, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περιπτ. α' και β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. 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.»

Επειδή, στο άρθρο **19 του ν. 2523/1997** δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του

επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, 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 και 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ 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, εν προκειμένω, το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβίβασε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το με αριθμ. πρωτ./05-11-2013 Δελτίο Πληροφοριών με το οποίο περιήλθε σε γνώση του, η από 30/09/2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της επιχείρησης «.....», ως εκδότριας, και με το οποίο του γνωστοποίησε ότι η προσφεύγουσα έχει λάβει κατά τη χρήση 2004 εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της παραπάνω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 9.090,00€.

Επειδή, συνεπεία του ως άνω δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, η με αριθ./13-12-2013 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ με την οποία διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των χρήσεων 2004 -2005, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.090,00,00 € (πλέον ΦΠΑ 1.636,20€), στη χρήση 2004, από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:

Η ως άνω εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους στοιχεία καθώς πλέον του ότι δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, ήταν ανύπαρκτη και επαγγελματικά και δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον:

1. Η εταιρία εμφανίζει ανυπαρξία αγορών εμπορευμάτων και πρώτων υλών,
2. Η εταιρία δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό,
3. Η εταιρεία δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου,
4. Η έδρα και οι λοιπές εγκαταστάσεις της εταιρείας παραμένουν κλειστοί και κενοί,
5. Ο υπογράφων τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος λογιστής της εταιρίας είναι πρόσωπο ανύπαρκτο,
6. Δεν θεωρήθηκαν ποτέ βιβλία και οι εκπρόσωποι της εταιρίας δεν έχουν ανταποκριθεί στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία – λήπτη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι:

- 1) Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία που τηρούσε η προσφεύγουσα την χρήση 2004, είχε εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ και έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών (άρθρο 20 του ΚΒΣ) χρήσεων 2004.
- 2) Η προσφεύγουσα εταιρεία φέρεται να εξόφλησε τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία με μετρητά και όχι με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη, ώστε να έχει μεγαλύτερη αστική κάλυψη.

Από όλα τα προαναφερόμενα, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν πραγματοποιήθηκαν, και ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τα φορολογικά στοιχεία, προκειμένου να αυξήσει την αξία των δαπανών/ εισροών των ελεγχόμενων χρήσεων και κατά συνέπεια να μειώσει το φόρο εισοδήματος και το ΦΠΑ που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο, με ίδιο οικονομικό όφελος.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε εικονικά στο σύνολό τους τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την επικαλούμενη από μέρους του καλή πίστη. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 478/1998).

Για παράδειγμα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εμπορεύματα τα παραλάμβανε με ίδια μέσα από την αποθήκη της εκδότριας στο Κερατσίνι και ότι εκεί γινόταν και η εξόφληση των τιμολογίων τοις μετρητοίς, ενώ ο έλεγχος απέδειξε ότι η εκδότρια είχε εγκαταλείψει το χώρο της αποθήκης από 01/01/2004.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προσκομίζει αποδείξεις είσπραξης μετρητών της εκδότριας επιχείρησης (αθεώρητες) οι οποίες αποδείξεις έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη εμπορική πρακτική. Επιπροσθέτως, δεν προσκόμισε σχετικές συμβάσεις/ προσφορές με την εκδότρια των στοιχείων. Ως εκ τούτου καθίσταται προφανές ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τις εικονικές συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα ΤΠΥ με εκδότρια την συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση ««.....», προκειμένου να αποκομίσει ίδιο οικονομικό όφελος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15/03/2017 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/-31/12/2004 και 01/01/-31/12/2005, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την χρήση 2004, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προέβη στην έκδοσή τους.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη έκδοσης χωριστού σημειώματος ελέγχου για την απόρριψη των βιβλίων.

Επειδή, ο έλεγχος διενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 28 και 62 του ν. 4174/2013, ήτοι κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία, το με αριθμ./08-11-2016 σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, και επιβολής προστίμου επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. και άρθρου 6 του ν. 2523/1997, με το οποίο την καλούσε να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με αυτά, εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή τους. Επί του ανωτέρου σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ το με αριθμ. πρωτ./09-12-2016 υπόμνημα, πλην όμως δεν προέβαλε ισχυρισμούς σχετικούς με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δεν προβλέπεται η έκδοση χωριστού σημειώματος ελέγχου για την απόρριψη των βιβλίων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το κύρος της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 ουδόλως επηρεάζεται από τη διενέργεια ή μη, στη συνέχεια του ελέγχου, εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της κρινόμενης χρήσης.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004:

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. β´

3.636,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.