



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 09/ 01/ 2018

Αριθμός Απόφασης 225

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η «.....»-ΑΦΜ «.....», που έχει έδρα στην «.....»- ΤΚ 37300, κατά:
- Της υπ' αριθ. «.....»/13-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3,5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007
 - Της υπ' αριθ. «.....»/13-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» 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:

A. Από το με αρ. πρωτ. «.....»/10-06-2015 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό η από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Ηπείρου-Δ.Μακεδονίας-Ιονίων Νήσων/Υποδ. Κοζάνης/τμήμα ερευνών Α' που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέκυπτε ότι η επιχείρηση «.....»-ΑΦΜ «.....» (η προσφεύγουσα) έλαβε δέκα (10) εικονικά & πλαστά φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 473.800,00€ για την χρήση 2008, με εκδότη την επιχείρηση «.....» -ΑΦΜ «.....» και αντικείμενο εργασιών `` άλλες εργασίες εκσκαφές και μετακίνησης γαιών``.

B. Από το με αρ. πρωτ. «.....»/02-07-2015 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό η από 23-06-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προέκυπτε ότι η επιχείρηση «.....»-ΑΦΜ «.....» (η προσφεύγουσα) έλαβε ένα (1) τουλάχιστον εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 284.800,00€ για την χρήση 2007, με εκδότη την επιχείρηση «.....» -ΑΦΜ «.....» και αντικείμενο εργασιών`` άλλες εργασίες εκσκαφές και μετακίνησης γαιών``.

Κατόπιν αυτών η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2007 & 01/01 -31/12-2008, με βάση την υπ' αριθ. «.....»/15-10-2015 εντολή ελέγχου του προϊστάμενου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με την αποδοχή στις 25-11-2010 του υπ' αριθ. «.....» σημειώματος του Ν. 3888/2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές «.....» & «.....», λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Ηπείρου-Δ.Μακεδονίας-Ιονίων Νήσων/Υποδ. Κοζάνης/τμήμα ερευνών Α' και την από 23-06-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ και αφετέρου τις δικές τους διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 15-06-2017 στον πρόεδρο και Δ/ντα Σύμβουλο της επιχείρησης το με υπ' αριθ. «.....»/14-06-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν.4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις επιβολής προστίμου.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως το υπ' αριθ. «.....»/11-07-2017 υπόμνημα της (απόψεις- αντιρρήσεις).

Εν συνεχεία οι υπάλληλοι, συνέταξαν το πόρισμα τους, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 13-17-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθ. «.....»/13-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 του ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2007, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 28.480,00€ (€284.800,00€ χ10%= 28.480,00€) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) Τ.Π.Υ. τα οποία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεδομένου ότι δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος λόγω ζημιών του οικείου φορολογικού έτους, καθαρής αξίας 284.800,00€ και συγκεκριμένα, τα 1) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/01-12-2007 καθαρής αξίας 64.400,00€, 2) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/10-12-2007 καθαρής αξίας 63.700,00€, 3) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/22-12-2007 καθαρής αξίας 65.800,00€, 4) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/27-12-2007 καθαρής αξίας 37.400,00€, 5) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/28-12-2007 καθαρής αξίας 53.500,000€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,16 & 30§4,14, του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθ. «.....»/13-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 του ν. 4337/2015)

διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο 47.380,00€ (€473.800,00€ χ10%= 47.380,00€) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα (10) Τ.Π.Υ. τα οποία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεδομένου ότι δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος λόγω ζημιών του οικείου φορολογικού έτους, καθαρής αξίας 473.800,00€ και συγκεκριμένα, τα 1) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/01-02-2008 καθαρής αξίας 39.000,00€, 2) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/08-02-2008 καθαρής αξίας 29.000,000€, 3) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/18-02-2008 καθαρής αξίας 15.000,00€, 4) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/18-02-2008 καθαρής αξίας 33.000,00€, 5) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/22-02-2008 καθαρής αξίας 52.000,00€, 6) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/26-02-2008 καθαρής αξίας 42.800,00€, 7) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/17-04-2008 καθαρής αξίας 43.000,00€, 8) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/21-04-2008 καθαρής αξίας 35.000,00€, 9) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/28-06-2008 καθαρής αξίας 32.000,00€, 5) αριθ. ΤΠΥ Νο «.....»/18-12-2008 καθαρής αξίας 153.000,00€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,16 & 30§4,14, του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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, 2) ..., 3) ... 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) 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «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, ...»

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.

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν

συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ λόγω αρμοδιότητας, α) το με αρ. πρωτ. «.....»/02-07-2015 δελτίο πληροφοριών με την συνημμένη σε αυτό από 23-06-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΚΑΛΩΝ, η οποία αφορούσε την χρήση 2007 & β) το με αρ. πρωτ. «.....»/10-06-2015 δελτίο πληροφοριών με την συνημμένη σε αυτό από 31-03-2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Ηπείρου-Δ.Μακεδονίας-Ιονίων Νήσων/Υποδ. Κοζάνης/τμήμα ερευνών Α, η οποία αφορούσε την χρήση 2008, οι οποίες είχαν περαιωθεί με το σημείωμα του Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68§2 (περί συμπληρωματικά στοιχεία), 84§4 του Ν. 2238/1992 (περί δεκαετούς παραγραφής), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, για την **χρήση 2007 παραγράφεται στις 31-12-2018** και για την **χρήση 2008 παραγράφεται στις 31-12-2019** και ο ισχυρισμός περί παραγραφής των κρινόμενων πράξεων, χρήσεις 2007 & 2008 απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στις αναφερόμενες πιο πάνω εκθέσεις καθώς και στην από 09-06-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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 φορολογικά 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 του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 επιτηδεύ-

ματός 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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 επιτηδευμάτος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 13-07-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, για την εκδότρια επιχείρηση «.....» -ΑΦΜ «.....», που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....Από τα στοιχεία της ΓΓΠΣ, η επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα ποτέ (Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα).

Το ΥΠΕΧΩΔΕ με έγγραφο (αρ. πρωτ. «.....»/2012), πληροφόρησε τις Υπηρεσίες του Υπ. Οικονομικών (ΣΔΟΕ και Δ.Ο.Υ.), ότι η επιχείρηση «.....», δεν είχε στη κατοχή της μηχανήματα έργου.

Επίσης το ΙΚΑ με το αρ. πρωτ. «.....»/30.01.2014 έγγραφο (σε απάντηση σε σχετικό έγγραφο της
Σελίδα 8 από 12

Δ.Ο.Υ. Τρικάλων), ενημερώνει ότι η επιχείρηση «.....», για τη περίοδο 01/01/2006 έως και 31/12/2007, απασχόλησε ένα (1) υπάλληλο γραφείου από 1/4/2007-31/12/2007.

Επίσης όπως προκύπτει από στοιχεία της επιχείρησης όλα τα Φορτηγά Ι.Χ. και τα μηχανήματα που φαίνεται ότι κατείχε στο παρελθόν η επιχείρηση «.....», μεταβιβάσθηκαν μέχρι 31/01/2007 σε εργοληπτική επιχείρηση στην Γλυφάδα-Αττικής. Επομένως όλα αυτά τα έργα που φέρεται ότι εκτέλεσε μέσα στις χρήσεις 2007 και 2008, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και όσα αναφέρονται στα παραστατικά (της λήπτριας επιχείρησης «.....» ποσού 284.800,00€ και 473.800,00€ αντίστοιχα) φαίνεται ότι εκτελέσθηκαν από μία επιχείρηση που δεν είχε ή δεν εκμίσθωσε υλικοτεχνικό-μηχανολογικό εξοπλισμό ή φορτηγά και το κυριότερο, δεν απασχόλησε προσωπικό.

Από τον έλεγχο υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του αρθρ. 20 του ΚΒΣ (πελατών - προμηθευτών), προέκυψε ότι την χρήση 2008, δεν υπέβαλε - αν και είχε ρητά την υποχρέωση - καταστάσεις του αρθρ. 20 του ΠΔ.186/92. Όμως από τις δηλώσεις Τρίτων (άλλων επιτηδευματιών) προέκυψε ότι δηλώθηκε ως πελάτης από τρεις επιχειρήσεις με συναλλαγές συνολικής αξίας 8.397,00 €. Οι τρεις συναλλαγές αφορούν δικηγорική αμοιβή 1.319,00€ η πρώτη, η δεύτερη αφορά 5.486,00 € για μίσθωση ΕΙΧ αυτοκινήτου με αρ. κυκλ. «.....» και η τρίτη ποσό 1.900,00 συναλλαγή με την εταιρία «.....». Αντίθετα προέκυψε ότι η «.....» δηλώθηκε ως προμηθευτής από έντεκα (11) επιχειρήσεις για συναλλαγές συνολικής αξίας 5.527.632,44 €. Από την σύγκριση των δύο αυτών μεγεθών προκύπτει ότι το ύψος των πωλήσεων της, «.....» είναι δυσανάλογο με τις αγορές - οι οποίες δεν είναι τελικά αγορές υλικών, ή λήψη υπηρεσιών, αλλά λειτουργικά έξοδα. Σύμφωνα με την από 31/3/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας - Βορείων Ιονίων Νήσων, χαρακτηρίζει την «.....», εξαφανισμένη επιχείρηση, φορολογικά υπαρκτή μεν, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη.

Δεν επέδειξε βιβλία στον έλεγχο. Ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε στην «.....», έγινε σε φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν ή προέκυψαν από τις διασταυρώσεις καταστάσεων προμηθευτών και τα οποία είναι εικονικά και αφορούν στη συντριπτική πλειοψηφία συναλλαγές ανύπαρκτες.

Εξέλειπαν δηλαδή ουσιώδη και απαραίτητα στοιχεία για την ύπαρξη της επιχείρησης «.....», ως οντότητας δυναμένης να ενεργήσει συναλλαγές τόσο μεγάλου όγκου και αξίας κατά την χρήση 2008.

Στην «.....», για όλες τις υποθέσεις έκδοσης εικονικών έχουν καταλογιστεί βεβαιωθεί φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα που ξεπερνούν τα 98.000.000,00 €.....»

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην από 13-07-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), της Δ. Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, αναφέρεται ότι :

«....αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του :

α) Το πληροφοριακό δελτίο της Ειδικής Γραμματεία ΣΔΟΕ / Περιφ. Διεύθυνση Ηπείρου - Δ. Μακεδονίας-Ιονίων Νήσων/ Υποδ. Κοζάνης / τμήμα ερευνών Α', με αριθμό πρωτ. «.....»/ 10.06.2015 . Το πληροφοριακό δελτίο συνοδεύεται από έκθεση ελέγχου με ημερομηνία 31/03/2015,

β) Το πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων με αριθμ. πρωτ. «.....»/02.07.2015. Το πληροφοριακό δελτίο συνοδεύεται από έκθεση ελέγχου με ημερομηνία 23/06/2015,

γ) Τα στοιχεία από την ΓΓΠΣ , που αφορούν καταστάσεις του άρθρου 20§1 και διασταυρώσεις στοιχείων από καταστάσεις τρίτων,

δ) το έγγραφο αρ. πρωτ. «.....»/01.03.2017 της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για μη κατάθεση εργολαβικών συμφωνητικών εκ μέρους της «.....»,

ε) το έγγραφο αρ. πρωτ. «.....»/16.01.2017 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, το οποίο αφορά εκπρόθεσμη κατάθεση εργολαβικού εκ μέρους της «.....»,

στ) την αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ «.....»/28.03.2017 απάντηση της Τράπεζας Πειραιώς,

ζ) την αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ «.....»/22.05.2017 απάντηση της τράπεζας ALPHA BANK,

η) Το φορολογικό προφίλ της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», ως εκδότριας ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ-ΠΛΑΣΤΩΝ φορολογικών στοιχείων , όπως αυτό προκύπτει από τα διαθέσιμα στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών μέσα από τις ηλεκτρονικές εφαρμογές (ELENXIS - TAXIS) σε ότι αφορά τα επιβληθέντα πρόσχημα ΚΒΣ και το ύψος των οφειλομένων φόρων,

θ) το γεγονός ότι έχουν γίνει συναλλαγές μέσω δίγραμμων επιταγών , οι οποίες κατά την λήξη τους έχουν εισπραχθεί σε μετρητά, χωρίς να τοποθετηθούν σε κάποιο λογαριασμό όψεως ενδιάμεσα, προκειμένου να γίνονται πληρωμές προμηθευτών της «.....» ,

ι) το γεγονός ότι ορισμένα φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί μερικώς ή πλήρως με μετρητά χωρίς την έκδοση δίγραμμων επιταγών ή μεταφορά χρημάτων σε λογαριασμούς με ιδιαίτερη περίπτωση, το τελευταίο στοιχείο (ΤΠΥ «.....»/18.12.2008),κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων και κανονισμών,

ια) τις παραλήψεις, ασάφειες, γενικότητες και την παντελή έλλειψη τεκμηριωμένων επιμετρήσεων που διακρίνει το εργολαβικό συμφωνητικό , σε συνδυασμό με την υλοποίηση των εργασιών σε σύντομο χρόνο,

ιβ) την μη παρουσίαση στον έλεγχο καταστάσεων μισθοδοσίας οικοδομικών εργασιών και ασφάλισης στο ΙΚΑ,

ιγ) την μη παρουσίαση στον έλεγχο Δελτίων Αποστολής της «.....» με τα οποία τεκμαίρονται οι μεταφορές πάσης φύσεως υλικών, μηχανημάτων και εργαλείων προς το εκτελούμενο έργο,

ιδ) το γεγονός ότι ποτέ δεν δηλώθηκε «.....» , στη περίπτωση της ανέγερσης του Ξενοδοχειακού

συγκροτήματος, στην Αγριά εκ μέρους της «.....»,

ιε) το γεγονός ότι το Ξενοδοχειακό συγκρότημα «.....» , α) ανεγέρθηκε με όλες τις τεχνικές προδιαγραφές που προέβλεπαν οι τεχνικές μελέτες και η οικοδομική άδεια, β) όπως προέκυψε από γενόμενη αυτοψία είναι σε πλήρη λειτουργία σήμερα (ξενοδοχείο , εστιατόρια, συνεδριακό-κέντρο κλπ), γ) η δε λειτουργία του στη σημερινή μορφή ανάγεται στο έτος 2009 και εφεξής (από τα στοιχεία του βιβλίου πελατών) και δ) λειτουργεί με νόμιμη άδεια λειτουργίας (Σήμα) του ΕΟΤ και τέλος

ιστ) τους ζημιολογισμούς της 31/12/2007 και 31/12/2008.....

η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της , δεκαπέντε (15) εικονικά- ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής-φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 758.600,00 και αναλογούντος ΦΠΑ ευρώ 144.134,00.»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13-07-2017 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. «.....»/13-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. ε' Ν. 4337/2015 ποσού: 28.480,00€ (284.800,00€x10%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. ε' Ν. 4337/2015 ποσού: 47.380,00€ (473.800,00€x10%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

Σελίδα 12 από 12