



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/3/2018

Αριθμός απόφασης: 699

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Την από 5/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/.../3-11-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2011, της με αριθμό/.../3-11-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 και της με αριθμό/...-3-11-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τους με αρ. πρωτ. ΕΙ ΕΜΠ/6-2-2018 πρόσθετους λόγους επί της ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 13/12/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 5/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/.../3-11-2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **618.517,46 €**, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, διότι :

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.479.695,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $1.479.695,10 \times 40\% = 591.878,04\text{€}$.

β) Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 64.348,56 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $64.348,56 \times 40\% = 25.739,42 \text{ €}$.

γ) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου 900,00 €.

2. Με την με αριθμό/.../3-11-2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **199.430,40 €**, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, διότι :

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 496.326,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $496.326,00 \times 40\% = 198.530,40 \text{ €}$.

β) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση

των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου 900,00 €.

3. Με την με αριθμό/.../3-11-2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας **1.022.287,12 €**, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, διότι :

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 2.402.376,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $2.402.376,19 \times 40\% = 960.950,48\text{€}$.

β) Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 151.091,61 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου $151.091,61 \times 40\% = 60.436,64 \text{€}$.

γ) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015. Ποσό προστίμου 900,00 €.

Δυνάμει της με αρ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) (αρ. υπόθεσης/2016), η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. .../2015 πληροφοριακού δελτίου της ίδιας Υπηρεσίας, το οποίο αφορά σε ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία τέσσερις διαφημιστικές εταιρίες μεταξύ των οποίων και η «.....», προβαίνουν σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ως υποκρυπτόμενο – συναυτουργό στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με φερόμενη εκδότρια/λήπτρια επιχείρηση την «.....», ΑΦΜ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλες οι συναλλαγές της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ήταν εικονικές στο σύνολό τους και ότι ο προσφεύγων εμπλέκεται στην ανωτέρω επιχείρηση ως υποκρυπτόμενος - συναυτουργός στην έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να του καταλογιστούν τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τους πρόσθετους λόγους επί αυτής, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για την επιβολή φόρων και προστίμων στις χρήσεις 2010 και 2011.
- Έλλειψη αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

- Η πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής, καθόσον επιβάλλει ένα ενιαίο πρόστιμο για περισσότερες παραβάσεις, ήτοι και για την παράβαση της λήψης τεσσάρων τιμολογίων στη χρήση 2006.

Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου στις χρήσεις 2010 και 2011.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «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.», ενώ σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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, στην υπό κρίση περίπτωση, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 (οικ. έτος 2011) και 2011 (οικ. έτος 2012), δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το προσφεύγοντα, αλλά ούτε και από την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, στην οποία ο προσφεύγων εμπλέκεται ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός. Συνεπώς, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της δεκαπενταετούς παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 5 του ν. 2238/1994 σε

συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς την έλλειψη αιτιολογίας της πράξης και την μη απόδειξη της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 28/6/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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. 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 στο άρθρο 2 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται : «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 την νομολογία σε περίπτωση που έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία), με βάση τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές (εικονικώς), **υπέχει φορολογική υποχρέωση** τόσο ο επιτηδευματίας που εμφανίζεται ότι απέκτησε το εισόδημα (εικονικώς) με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι απέκτησε το εισόδημα (ΣτΕ 4346/2001, 3276/2014, γνωμ. ΝΣΚ 84/99, 525/2012 και 429/2013).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 28/6/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για τους κάτωθι λόγους:

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαθέτει δύο βασικά και άκρως απαραίτητα στοιχεία που απαιτούνται για την ύπαρξη και λειτουργία οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης : α) έδρα -

επαγγελματική εγκατάσταση και β) προσωπικό καθώς πραγματοποιεί πολύ μεγάλους κύκλους εργασιών.

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση από συστάσεώς της δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, δηλαδή δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη χρήση 2010. Επιπλέον όπως προέκυψε από την έρευνα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., η ελεγχόμενη επιχείρηση ουδέποτε δημοσίευσε στο ΦΕΚ ισολογισμούς και λοιπές οικονομικές καταστάσεις.
- Δεν έχει πραγματοποιηθεί πραγματική εξόφληση των συναλλαγών, αλλά κάνοντας χρήση του τραπεζικού συστήματος η επιχείρηση προέβη σε εικονικές εξοφλήσεις των συναλλαγών. Όπως αναλυτικά περιγράφηκε στη έκθεση ελέγχου και έπειτα από αλληλογραφία με τα τραπεζικά ιδρύματα διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι στην περίπτωση της λήπτριας εταιρίας «.....», όλα τα χρήματα των επιταγών, με τα οποία υποτίθεται ότι εξοφλούνταν η ελεγχόμενη επιχείρηση για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την εταιρία αυτή, κατέληγαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς των νόμιμων εκπροσώπων της εταιρίας αυτής. Αντίστοιχα στην περίπτωση της «.....» από τις μέχρι τώρα απαντήσεις των τραπεζών προκύπτει ότι τα ποσά δεν εισπράττονται από την νόμιμη εκπρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης, κα, αλλά από τρίτα πρόσωπα ή τρίτες επιχειρήσεις. Έπειτα από αλληλογραφία με την BANK διαπιστώθηκε ότι ο μοναδικός λογαριασμός της εταιρίας που εντοπίστηκε ήταν ο υπ' αρ. λογαριασμός όψεως που άνοιξε στις 20/05/2010 και έκλεισε στις 11/10/2011. Στον λογαριασμό αυτό εντοπίστηκαν πιστώσεις από ορισμένους πελάτες της εταιρίας με τις οποίες εξοφλείται ένα μέρος των συναλλαγών.
- Από επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις στην τριετία 2010-2012, η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζεται να έχει λάβει φορολογικά στοιχεία αξίας 181.540,17 € και να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 4.378.397,29 €. Παρατηρείται επομένως πλήρης αναντιστοιχία αγορών - πωλήσεων.
- Οι περισσότερες από τις λήπτριες επιχειρήσεις έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία και από τις άλλες τρεις επιχειρήσεις που καταγγέλλονται για έκδοση εικονικών τιμολογίων, που υποδηλώνει την ύπαρξη κυκλώματος που μοίραζε εικονικά τιμολόγια ανάλογα με τις ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.
- Έπειτα από αλληλογραφία ενδεικτικά με ορισμένους από τους φορείς των διαφημίσεων (ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες, καλαθοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες) διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν συνεργαστεί με την ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Η νόμιμη εκπρόσωπος της επιχείρησης ισχυρίζεται ότι δεν είχε καμία συμμετοχή στη διοίκηση της εταιρίας και η συμμετοχή της στην εταιρία ήταν καθαρά τυπική.

Επιρρίπτει όλες τις ευθύνες στον προσφεύγοντα.

- Ο προσφεύγων με την από 31/1/2017 απολογία του στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., παραδέχεται ότι λειτούργησε ο ίδιος την εταιρία και ότι δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, ότι είχε ο ίδιος τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης αλλά εξαιτίας πλημμύρας έχουν καταστραφεί, χωρίς να δηλώσει την απώλεια τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή να προσκομίσει κάποιο άλλο στοιχείο που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του. Καταθέτει ότι δεν γνωρίζει πελάτες και προμηθευτές της επιχείρησης. Αυτή και μόνο η παραδοχή του επιβεβαιώνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου ότι η ελεγχόμενη εταιρία δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και όλες οι συναλλαγές της ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Δεν δίνει καμία πειστική απάντηση στην ερώτηση που κατέληξαν τα χρήματα που αναλάμβανε από τον λογαριασμό της εταιρίας, καθώς απαντάει αόριστα ότι πλήρωνε υποχρεώσεις της εταιρίας. Τέλος βρίσκει παράλογο και το αποδίδει σε λάθος, τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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 του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τη μη συμμετοχή του στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/6/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28/6/2017 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και το αιτιολογικό των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, ως υποκρυπτόμενου – συναυτουργού, οι εξής παραβάσεις : α) στη χρήση 2010, η έκδοση 148 εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη 58 εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, β) στη χρήση 2011, η έκδοση 90 εικονικών φορολογικών στοιχείων, η λήψη 17 εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών και γ) στη χρήση 2012, η έκδοση 20 εικονικών φορολογικών στοιχείων και η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών. Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει καταλογισμός προστίμου για την παράβαση της λήψης τεσσάρων τιμολογίων στη χρήση 2006, καθώς ο παρών έλεγχος αφορά στις χρήσεις 2010, 2011 και 2012 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 5/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2010 – 31/12/2010

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, συνολικής καθαρής αξίας 2.402.376,19 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου $2.402.376,19 \times 40\% = 960.950,48\text{€}$.

β) Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, συνολικής καθαρής αξίας 151.091,61 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου $151.091,61 \times 40\% = 60.436,64\text{€}$.

γ) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου 900,00 €.

Σύνολο προστίμων 1.022.287,12 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2011 – 31/12/2011

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, συνολικής καθαρής αξίας 1.479.695,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου $1.479.695,10 \times 40\% = 591.878,04\text{€}$.

β) Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, συνολικής καθαρής αξίας 64.348,56 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου $64.348,56 \times 40\% = 25.739,42\text{€}$.

γ) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν

τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου 900,00 €.

Σύνολο προστίμων 618.517,46 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012 – 31/12/2012

α) Εξέδωσε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, φορολογικά στοιχεία, ως υποκρυπτόμενος – συναυτουργός, συνολικής καθαρής αξίας 496.326,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 & 18§ 3, 9 και 30§7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου $496.326,00 \times 40\% = 198.530,40$ €.

β) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1 και 20§ 1,3 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου 900,00 €.

Σύνολο προστίμων 199.430,40 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.