



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1754

**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 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 1064/27-4-2017 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. 11.....66 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12/6/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα από το διαχειριστή τηςκατοίκου, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά της με αρ./17-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 20/6/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 12/6/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/17-5-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **14.694,00 €**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 36.735,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 και 9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της υπ' αρ./8-3-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./24-11-2017 έγγραφο του Δ.Ο.Υ.και τη συνημμένη σε αυτό από 22/11/2017 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ., που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2008 συνολικής αξίας 474.623,00 € είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή και επιπλέον κάποια είναι και πλαστά. Μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκε η εν λόγω επιχείρηση, είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....-ΑΦΜ, και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 36.735,00 €, με συνέπεια τον καταλογισμό του προστίμου και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, δια του εκπροσώπου της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Η πράξη είναι ανατιολόγητη και αναπόδεικτη.

- Η πράξη είναι ουσιαστικά αβάσιμη, επειδή δεν αμφισβητείται από τη φορολογική αρχή με θετικά και συγκεκριμένα στοιχεία ότι η επιχείρηση παρέλαβε τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια, καθώς και ότι κατέβαλε το τίμημα.
- Η πράξη είναι νομικά πλημμελής, διότι παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2690/1999.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

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, 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 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 ιδίου 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 ιδίου 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 9§5 του ν. 2523/97 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./8-3-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./24-11-2017 εγγράφου με τη συνημμένη σε αυτό από 22/11/2017 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση ««.....-ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί άλλη φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ./24-11-2017 διαβιβαστικό έγγραφο, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο** ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2008 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως. Η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το

άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία ήταν σε γνώση του Προϊσταμένου κατά την αποδοχή του με αρ.πρωτ./23-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010 χρήσεων 2007 – 2009 (οικ. ετών 2008 - 2010) της Δ.Ο.Υ., τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2008 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 7/2/2018 (αριθμ. πρωτ. εισερχομένου/7-2-2018), ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων, της πλημμελούς αιτιολογίας και μη ουσιώδους ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας - πλαστότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα,

αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για τον εκδότη «.....-ΑΦΜ», έκρινε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εικονικά - πλαστά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων, αλλά και στην από 22/7/2016 πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ. που εστάλη με το με αρ. πρωτ. 46551/25-7-2016 έγγραφό της προς τη Δ.Ο.Υ.:

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν βρισκόταν στην έδρα της και επιπλέον δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία - στοιχεία Κ.Β.Σ.. Από το αρχείο του τμήματος Κ.Β.Σ. της άνω Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση θεώρησε βιβλία & στοιχεία, τα οποία απώλεσε ή εκλάπησαν κατά δήλωση του εκδότη. Επιπλέον διαπιστώθηκαν τα εξής:

Όσον αφορά την λειτουργία της εκδότριας επιχείρησης στην δηλούμενη έδρα της, η εκμισθώτρια προσκόμισε το υπ' αριθ./8-12-2005 μισθωτήριο, την αριθ./15-9-06 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου για την απόδοση του μισθίου και το από 26/9/2006 συμφωνητικό λύσης μίσθωσης - πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής μισθίου, σύμφωνα με το οποίο ο εκδότης αποχώρησε από την έδρα την 26/09/2006.

Από την έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση : Δεν υπέβαλε, δηλώσεις Φ.Π.Α. περιοδικές και εκκαθαριστικές για τις χρήσεις 2008, 2009, δεν υπέβαλε, συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 ΠΔ 186/92, για τις χρήσεις 2008, 2009. Σύμφωνα με την διασταύρωση συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών του taxis, διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση, για τις χρήσεις 2007 και επόμενες. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, πλην ενός ΕΙ.Χ. με αριθμό κυκλοφορίας

Ο ίδιος ο επιτηδευματίας,, δήλωσε με υπεύθυνες δηλώσεις ότι τα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. της επιχείρησης εκλάπησαν ή απωλέσθηκαν και εκδόθηκαν οι σχετικές Α.Ε.Π αρ. ../06 & ../15. Συνεπώς δεν μπορούν να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον με την υπ' αριθ./13-10-2015 υπεύθυνη δήλωση, ο ίδιος ο δήλωσε ότι λόγω κλοπής των στοιχείων και βιβλίων και κλείσιμο της έδρας δεν πραγματοποίησε καμία εργασία από το 2007 και μετά. Στην πορεία διαπιστώθηκε ότι ο απεβίωσε στις 25/05/2017, σύμφωνα με την ληξιαρχική πράξη θανάτου που κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. από το ληξιαρχείο

Από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis «αξιοποίηση συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 Π.Δ. 186/92», διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε ως προμηθευτής από διάφορες επιχειρήσεις για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2008 - 31/12/2008 και 1/1/2009 - 31/12/2009, μεταξύ αυτών και από την προσφεύγουσα. Εστάλησαν δελτία πληροφοριών (για έλεγχο των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης και κατάσχεση αυτών), προς τις αρμόδιες Δ. Ο. Υ..

Με βάση το με αρ./10-5-2016 πληροφοριακό δελτίο που εστάλη από τη Δ.Ο.Υ.στην Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.

....../7-7-2016 εντολή μερικού ελέγχου για την χρήση 2008, προκειμένου να κατασχεθούν τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ», συνολικής καθαρής αξίας 36.735,00 €. Κατόπιν της με αριθ. πρωτ.:/2016 πρόσκλησης που απεστάλη στις 14-06-2016 στην προσφεύγουσα για να προσκομίσει τα αντίστοιχα βιβλία και στοιχεία, όπως αυτά ζητήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. (δια του με αρ./10-5-2016 πληροφοριακού δελτίου), η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, στις 18/07/2016, προσκόμισε τα παρακάτω :

- Καρτέλα λογαριασμού του προμηθευτή «..... - Α.Φ.Μ.:» και ημερολογιακές εγγραφές όπου φαίνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα α) με αριθ. .../30-08-2008 Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας ποσού 14.244,30 €, β) με αριθ. .../08-09-2008 Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας ποσού 14.726,25 € και με αριθ. .../09-09-2008 Τ.Δ.Α. συνολικής αξίας ποσού 14.744,00 €.
- Φωτοτυπία θεωρημένου ισοζυγίου γενικού και αναλυτικού καθολικού των μηνών Αυγούστου 2008 και Σεπτεμβρίου 2008 καθώς και τα αναλυτικά τεταρτοβάθμια.
- Αντίγραφο της: α) της με αριθ. καταχ. .../24-09-2009 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 8^{ου} 2008 και β) της με αριθ. καταχ. .../24-10-2008 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 9^{ου} 2008.
- Τη με αριθ. πρωτ./18-07-2016 υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης με την οποία δηλώνει ότι τα φορολογικά στοιχεία του έτους 2008, τα παραστατικό εξόφλησης των τιμολογίων, καθώς και τα ιδιωτικό συμφωνητικό έχουν καταστραφεί λόγω παραγραφής της χρήσης και ότι οι φωτοτυπίες των θεωρημένων ισοζυγίων είναι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων.
- Από τον έλεγχο των φωτοαντιγράφων θεωρημένων Ισοζυγίων Λ/σμών Γενικού & Αναλυτικού Καθολικού προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της, στη χρήση 2008, συνολικά τρία (3) φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.:» συνολικού ποσού με ΦΠΑ 43.714,65 €.

Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε με το με αρ. πρωτ./25-7-2016 έγγραφό της στη Δ.Ο.Υ. την από 22/7/2016 πληροφοριακή έκθεση. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι τα Τ.- Δ.Α. Νο/30-08-08, .../8-9-08 και/9-9-08 είναι και πλαστά διότι η εκδότρια επιχείρηση θεώρησε μόνο ένα μπλοκ Τ.- Δ.Α. με αρίθμηση από 1 - 50.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αόριστα ότι οι συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση αφορούν σε αγορά σιδήρων – μπετόν για την επέκταση των εγκαταστάσεών της, χωρίς να προσκομίζει ή να επικαλείται κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές ήταν

πραγματικές (π.χ. οικοδομικές άδειες, μελέτες, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, προμήθειες άλλων οικοδομικών υλικών κλπ.).

Επειδή, εν προκειμένω, με την από 17/5/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αποδόθηκε στην προσφεύγουσα η παράβαση της λήψης πλαστών και εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών φορολογικών στοιχείων, βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλης φορολογικής αρχής συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, το υπ' αριθμ. .../23-3-2018 σημείωμα του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένη την κλήση προς ακρόαση και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επιδόθηκε στον νόμιμο εκπρόσωπο και διαχειριστή της προσφεύγουσας,, στις 27/3/2018. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα με την με αρ. πρωτ./12-4-2018 Απάντηση – αίτησή της ζήτησε αντίγραφα α) της από 22/7/2016 πληροφοριακής έκθεσης που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ., β) του με αριθ./2016 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. και γ) της έκθεσης ελέγχου της ατομικής επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.:», που αναφέρεται στα τιμολόγια εκδόσεώς της Νο .../30-8-2008,/8-9-2008 και/9-9-2008. Ο έλεγχος δεν

ανταποκρίθηκε στο αίτημα διότι στο ως άνω ΣΗΜΕΙΩΜΑ διεξοδικά αναφέρεται η παράγραφος της από 22/7/2016 πληροφοριακής έκθεσης της Δ.Ο.Υ. που αφορά στην προσφεύγουσα. Το με αριθ. πρωτ./2016 δελτίο πληροφοριών διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ.με την έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Όσον αφορά στην έκθεση ελέγχου της ατομικής επιχείρησης «..... - Α.Φ.Μ.:», η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ., μόνο πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ., η δε επιταγή για κοινοποίηση ολόκληρης της παραπάνω έκθεσης κρίνεται απαγορευτέα, λόγω των υποθέσεων πολλών άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου (άρθ. 85 Ν.2238/1994, άρθ. 58 Ν.2859/2000, άρθρο 31 ΚΒΣ). Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω τηρήθηκε πλήρως η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣτΕ 98/2015) απαιτείται από τον προσφεύγοντα και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτός θα προέβαλλε προς τη Διοίκηση, αν είχε κληθεί. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία, που θα μπορούσε, αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στη Φορολογική Αρχή, ως αποτέλεσμα της μη χορήγησης των ανωτέρω (α έως γ).

Περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣτΕ 4447/2012). Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/6/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2008

Ποσό καταλογισμού : $36.735,00 \times 40\% = 14.694,00 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.