



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/07/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3625

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604568

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην Αθήνα

Αττικής οδός κατά της υπ' αριθ...../2018 (TAXIS) Α/Α/31.01.2018 (Elenxis) πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου και απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 και της οικείας από 29.9.2017 (υπ' αριθ./17.07.2017) έκθεσης μερικού ελέγχου περί εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. των εφοριακών υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων εσόδων Αττικής και και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ...../31-01-2018 Πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/10/2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Τμήματος Ερευνών Α3 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31-01-2018 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 788.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 παρ. 2, 18 παρ. 2, 9 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής, δυνάμει της υπ' αριθ./2016 αρχικής εντολής, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο της εισαγγελικής παραγγελίας ΑΒΜ:/..... με βάση την οποία διερευνούνταν η σχέση και συγκεκριμένα τυχόν συναλλαγές – έκδοση επιταγών και τραπεζικών επιταγών της προσφεύγουσας προς την εταιρεία

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 02/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής η προσφεύγουσα εξέδωσε κατά τη χρήση 2009 δύο εικονικά στο σύνολό τους

φορολογικά στοιχεία προς την εταιρεία με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. /10-02-2009 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 720.000,00 € και το υπ' αριθ. /25-09-2009 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.250.000,00 €.

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, της οποίας η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Νομικά πλημμελής η Απόφαση Επιβολής Προστίμου-Έκθεση Ελέγχου. Συγκεκριμένα, η προσβαλλόμενη απόφαση οριστικού προσδιορισμού προστίμου που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθότι η ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν ενήργησε έλεγχο και δεν συνέταξε τη σχετική έκθεση ελέγχου αλλά αντιθέτως χρησιμοποίησε αυτούσια την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ.

- Παραγραφή. Η εταιρεία υπέβαλε εμπροθέσμως τη δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2008 και τη χρήση 2009, δηλαδή η παραγραφή άρχισε από 01.01.2011 και συμπληρώθηκε την 31.12.2015. Επίσης υπήχθη στις διατάξεις του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2009, 2010 και εκδόθηκε το υπ' αριθ. από 03.12.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για το ποσό των 14.705,70 ευρώ, κατεβλήθη η προκαταβολή εκ 2.941,14 ευρώ και οκτώ (8) από τις δεκατρείς (13) δόσεις εξ 980 ευρώ έκαστη πράγμα που αποδεικνύει την προσήκουσα υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Δεδομένου ότι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ήτοι μέχρι 31.12.2015) δεν είχε εκδοθεί σε βάρος της εταιρείας αρχική ΑΕΠ ΚΒΣ ή και Αρχικό Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί.

- Νόμιμη έκδοση τιμολογίων. Η έκθεση ελέγχου εσφαλμένα-πεπλανημένα χαρακτήρισε ως εικονικά τα επίμαχα τιμολόγια καθ' όσον αφορούν σε παροχή ειδικότερων και συμπεφωνημένων υπηρεσιών, για τις οποίες καταρτίσθηκαν έγγραφες συμφωνίες, οι οποίες κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταχωρίσθηκαν στα βιβλία αμφότερων των εταιρειών και για τις οποίες αποδεδειγμένα κατεβλήθησαν τα ποσά και οφείλεται η διαφορά, οι δε καταβολές έγιναν μέσω των τραπεζών.

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης αιτιολογίας, αφού βάσει της Έκθεσης Ελέγχου δεν αξιολογήθηκαν ορθά οι προβληθέντες κατά τον έλεγχο ισχυρισμοί και απορρίφθηκαν χωρίς την ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία που απαιτεί ο νόμος και με όλως αυθαίρετο και συμπερασματικό τρόπο. Το γεγονός ότι τα χρήματα της εταιρείας κατέληξαν στην εταιρεία "....." δεν σημαίνει εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων ούτε ανυπαρξία των (προσφερθεισών) υπηρεσιών.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.09.2010 περί «Εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών.....»), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1. Εισαγωγή

«Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού καθορίζεται προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργησή τους».

Άρθρο 3. Υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις

«1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009».

Άρθρο 5. Προϋποθέσεις και αποτελέσματα υπαγωγής των υποθέσεων στις ρυθμίσεις

«5. Ο επιτηδευματίας, για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεών του, αποδέχεται την καταβολή της συνολικής οφειλής που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα του άρθρου 9, χωρίς να συμψηφίζεται ή να εκπίπτει ο φόρος που βεβαιώθηκε με βάση τις οικείες δηλώσεις που υποβλήθηκαν.

7. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου, δεν αναζητούνται, ούτε συμψηφίζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9».

Άρθρο 9. Διαδικασία περαίωσης

«1. Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματά της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13.....

3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που

ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου».

Άρθρο 10. Τρόπος καταβολής των φόρων

«1. Τα υπόλοιπα ποσά φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας που περιλαμβάνονται στο Ειδικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα και αφορούν τις ρυθμιζόμενες ανέλεγκτες υποθέσεις του επιτηδευματία, καταβάλλονται ως ακολούθως:

δ) Όταν το ποσό της αρχικής συνολικής οφειλής είναι πάνω από δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, σε δεκαοκτώ (18) ίσες μηνιαίες δόσεις.

2. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από εκείνον εντός του οποίου το Εκκαθαριστικό Σημείωμα έγινε αποδεκτό και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των αντίστοιχων επόμενων μηνών, χωρίς να απαιτείται σχετική ειδοποίηση του υπόχρεου».

Άρθρο 13. Διαδικασία βεβαίωσης οφειλών και τρόπος καταβολής τους

«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1187/2.9.2011 Ρύθμιση διαδικασίας βεβαίωσης οφειλών και τρόπος καταβολής ποσών που προκύπτουν βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010 και 18 του ν. 4002/2011

«5. Η καταβολή του ποσού που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 για την αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τις διατάξεις αυτές, πραγματοποιείται στη Δ.Ο.Υ. έκδοσης αυτού, η οποία αναγράφεται επί του Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Το σύνολο της προκύπτουσας οφειλής που αφορά τα οικονομικά έτη για τα οποία το Εκκαθαριστικό Σημείωμα γίνεται αποδεκτό βεβαιώνεται από τον προϊστάμενο της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου με τη σύνταξη σχετικών χρηματικών καταλόγων κατά τις κείμενες διατάξεις, τα υπόλοιπα δε προς καταβολή ποσά φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας καταβάλλονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του ν. 3888/2010».

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε το υπ' αριθμ./2/03-12-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν. 3888/2010 συνολικού ποσού 14.705,70 €, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 έως και 2009, καταβάλλοντας στις 23/12/2010 ποσό 2.941,14 €, το οποίο αντιστοιχεί στην προκαταβολή του 20% επί της συνολικής οφειλής, με το υπόλοιπο ποσό να βεβαιώνεται σε δώδεκα (12) μηνιαίες δόσεις.

Σύμφωνα δε με τη παρ. 3 του άρθρου 9 του ως άνω Νόμου, η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Επειδή, εν συνεχεία η προσφεύγουσα, δεν εξόφλησε το σύνολο του υπόλοιπου ποσού, αλλά κατέβαλε μόνο τις εννέα (9) εκ των δώδεκα (12) υπολοίπων δόσεων.

Επειδή, με το άρθρο 13 του ως άνω Νόμου, παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών με απόφασή του να ρυθμίσει κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού όπως είναι οι υπηρεσίες, τα πιστωτικά ιδρύματα ή άλλοι φορείς στα οποία διενεργείται η καταβολή των οφειλόμενων ποσών όπως προκύπτουν στο εκκαθαριστικό σημείωμα, το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος κ.ό.κ..

Επειδή, για τις συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1066/4.4.2011 (Εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, η οποία αναφέρει: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε μέχρι και σήμερα τις υπόλοιπες οφειλόμενες δόσεις, βάσει δε των διατάξεων του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1066/04.04.2011 η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, όπως στην προκειμένη περίπτωση, έχει ως αποτέλεσμα η υπόθεση αυτή να καθίσταται ελεγκτέα.

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

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006) και ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2009:

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

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής 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.

5. 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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

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

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής: «4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ.

1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης. 5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου. 6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι 31/12/2015. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) εκπρόθεσμα στις 30/06/2010 (προθεσμία υποβολής 19/05/2010). Συνεπώς, έχει εφαρμογή η προαναφερόμενη υπ' αριθ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης και το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω, το οικονομικό έτος 2010 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη απόφαση οριστικού προσδιορισμού προστίμου που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθότι η ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν ενήργησε έλεγχο και δεν συνέταξε τη σχετική έκθεση ελέγχου αλλά αντιθέτως χρησιμοποίησε αυτούσια την προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ.

Επειδή το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους

τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά..... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη.» (ΣΤΕ 451/1991)

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρ. 9 του ν. 4174/2013: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.....»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την με αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται στην περίπτωση 27 ότι την αρμοδιότητα για την έκδοση επιβολής προστίμου έχει: «..... για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίσταται νομική πλημμέλεια δεδομένου ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ενεργώντας σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση, ορθώς εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη, στηριζόμενη στην από 02/10/2017 έκθεση μερικού ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης αιτιολογίας και περαιτέρω η έκδοση των κρινόμενων τιμολογίων ήταν νόμιμη και η έκθεση ελέγχου εσφαλμένα χαρακτήρισε αυτά ως εικονικά καθ' όσον αφορούν σε παροχή ειδικότερων και συμπεφωνημένων υπηρεσιών, για τις οποίες καταρτίστηκαν έγγραφες συμφωνίες, οι οποίες κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταχωρίστηκαν στα βιβλία αμφότερων των εταιρειών και για τις οποίες αποδεδειγμένα κατεβλήθησαν τα ποσά και οφείλεται η διαφορά, οι δε καταβολές έγιναν μέσω των τραπεζών.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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, αντίστοιχα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (Ν 4174/2013) ορίζονται τα εξής: «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 τα 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 έκδοση 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, 2695/1993)

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία προς την εταιρεία με ΑΦΜ και συγκεκριμένα το υπ' αριθ./10-02-2009 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 720.000,00 € και το υπ' αριθ...../25-09-2009 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.250.000,00 €.

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής στην προσφεύγουσα εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι αυτή συστάθηκε το έτος 2007 και μέτοχοί της ήταν οι εδρεύουσες στη Λευκωσία Κύπρου εταιρείες “.....” και “.....”. Σημειώνεται ότι από την ανταλλαγή πληροφοριών με τις κυπριακές φορολογικές αρχές, προέκυψε ότι η μεν από τη σύστασή της δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, η δε υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις μέχρι και το 2006, οπότε και διαγράφηκε από το μητρώο εταιρειών .

Περαιτέρω, από την επεξεργασία των παραστατικών εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκόμενων εταιρειών, διαπιστώθηκε ότι αναφορικά με το υπ' αριθ. /10-02-2009 τιμολόγιο, ποσό 720.500,00 € που τμηματικά κατέθεσε η προς την προσφεύγουσα για την μερική εξόφλησή του, μεταφέρεται αυθημερόν από την προσφεύγουσα στην εταιρεία, η οποία είναι μέτοχος στην Επιπλέον, ποσό 136.800,00 €, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του ΦΠΑ του ως άνω τιμολογίου, που κατέθεσε η λήπτρια προς την εκδότρια προσφεύγουσα, μεταφέρεται σε καταθετικό λογαριασμό του (αντιπροέδρου της προσφεύγουσας εταιρείας).

Σε ότι αφορά το υπ' αριθ. /25-09-2009 τιμολόγιο διαπιστώθηκε ότι ποσό ύψους 1.100.000,00 € που κατατέθηκε τμηματικά από την με σκοπό τη μερική εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου, καταλήγει και πάλι στην μέτοχο της εταιρεία Επιπλέον, δύο ακόμη ποσά που κατατέθηκαν προς εξόφληση του τιμολογίου και συγκεκριμένα ποσό 150.000,00 € και ποσό 237.500,00 (που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ του δεύτερου τιμολογίου) καταλήγουν σε λογαριασμό του Αντιπροέδρου της προσφεύγουσας

Συνεπώς, με βάση τα προαναφερόμενα, από τη συνολική αξία των 2.344.300,00 € των δύο επίμαχων τιμολογίων, ποσό 1.820.500,00 €, «επιστρέφει» από την προσφεύγουσα στην, μέτοχο της, εταιρεία, ενώ ποσό 424.800,00 € καταλήγει σε προσωπικό λογαριασμό του αντιπροέδρου της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επιπροσθέτως, όπως αναφέρεται στην σελ. 21 της οικείας έκθεσης ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην εταιρεία Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Πράξη προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ για την παράβαση της λήψης των επίμαχων δύο τιμολογίων. Η αποδέχτηκε τις καταλογισθείσες παραβάσεις και την εικονικότητα των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων, υποβάλλοντας τις υπ' αριθ. και δηλώσεις ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η ελεγκτική αρχή, όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτή, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που καταδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγουν στο συμπέρασμα της έκδοσης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, στηρίχθηκε δε στη συνολική αξιολόγηση και

εκτίμηση των στοιχείων, και όχι στην μεμονωμένη εκτίμηση κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της περί εικονικότητας στις ανωτέρω διαπιστώσεις με επάρκεια και τεκμηρίωση. Η δε προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, για την επίρρωση του περί του αντιθέτου ισχυρισμού της, δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε μέχρι και την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα ανταποδεικτικό στοιχείο, το οποίο ενδεχομένως να μπορούσε να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να οδηγήσει σε διαφορετική κρίση. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή όπως ορίζονταν με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2009: «*Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ"* Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

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

α)

β) *Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.»*

Επειδή η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 εξέδωσε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.970.000,00 € και

συγκεκριμένα τα υπ' αριθ./10-02-2009 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 720.000,00 € και το υπ' αριθ./25-09-2009 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.250.000,00 €, ορθώς καταλογίστηκε η σχετική παράβαση και επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πρόστιμο ύψους 788.000,00 € ήτοι το 40% της συνολικής αξίας των ανωτέρω εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 02/10/2017 έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση του υπ' αριθ./31-01-2018 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

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

Πρόστιμο άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015: 788.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.