



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604561**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 17/05/2018

Αριθμός απόφασης:2460

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ,με ΑΦΜ κατοίκου Χαλανδρίου, στην οδό, κατά της κάτωθι οριστικής πράξης:

Ι. Της υπ' αριθμ. /28.12.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 18.03.2005 – 31.12.2006 συνολικού ποσού 304.563,58 €.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ , της οποίας ζητείται η ακύρωση και της από 28-12-2017 Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000)

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ,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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. /28-12-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 18/03/2005-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης Φ.Π.Α. ποσού 138.437,99€ **πλέον** πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 166.125,59€ **ήτοι** συνολικού ποσού 304.563,58€.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 28/12/2017 Έκθεσης Επανελέγχου Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000)

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 20/07/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπάλληλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα κατά την υπερδωδεκάμηνη χρήση 18.03.2005 - 31.12.2006 έλαβε **ένα εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο** καθαρής αξίας **135.000,00 ευρώ** πλέον ΦΠΑ 25.650,00 ευρώ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Βάσει των ανωτέρω της επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97 συνολικής αξίας 135.000,00€ για την χρήση 2005 .

Επιπλέον σύμφωνα με την από 07/10/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε **έντεκα (11) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **593.621,00 ευρώ** πλέον ΦΠΑ 112.787,99€, από την εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Από τα έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία τα πέντε (5) αφορούσαν την χρήση 2005 και της επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97 συνολικής αξίας 192.621,00€ και τα έξι (6) την χρήση 2006 και της επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97 συνολικής αξίας 401.000,00€ Η υπερδωδεκάμηνη χρήση 18.03.2005 - 31.12.2006 περαιώθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.2238/94 και των ΠΟΛ 1037/05 και ΠΟΛ 1081/05. με την από 26/10/2009

έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών (αριθμός εντολής ελέγχου /9.01.2009). Επομένως, βάσει των ανωτέρω Εκθέσεων Ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε., προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία για την ανωτέρω περαιωμένη υπερδωδεκάμηνη χρήση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, τα οποία δεν ήταν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών κατά το χρόνο που περαιώθηκε η υπερδωδεκάμηνη χρήση 18.03.2005 - 31.12.2006. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επανέλεγχος στην υπό κρίση περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 & ΠΟΛ. 1081/05.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί στο σύνολο της η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017,2426/2002,2700/1965 αποφάσεις του ΣΤΕ)
- Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Νομίμως εξέπεσε το ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων
- Πρέπει να τύχει εφαρμογής αναδρομικά ως ευμενέστερη η διάταξη του άρθρου 4337/2015.

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 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.

Περαιτέρω 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».

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, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) **Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. »

2) **Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α).....β).....

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με τις από 20-07-2010 και 07/10/2010 εκθέσεις ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, οι οποίες αφορούσαν την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.2238/94 και των ΠΟΛ 1037/05 και ΠΟΛ 1081/05 με την από 26/10/2009 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της υπαλλήλου του Περιφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 57 §§1,2 περ. γ' & 49 § 3 Ν. 2859/2000 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2006 στις 31-12-2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2006 απορρίπτεται..

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1097/2016 της ΓΓΔΕ** αναφέρεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εξέπεσε ορθώς το ΦΠΑ των εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων

Στην προκείμενη περίπτωση όμως:

Στην από 07/10/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, αναφορικά με την εταιρεία εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ προκύπτει ότι αυτή ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στη διεύθυνση που είχε δηλώσει ως επαγγελματική

εγκατάσταση. Επιπλέον, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν χρησιμοποίησε άλλους συνεργάτες ή στελέχη, και ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα και πρώτες ύλες για τη δραστηριότητά της, δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, και δηλώσεις ΦΜΥ, ενώ οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις φπα δεν εμφανίζουν πραγματικά δεδομένα. Συμπερασματικά, η εν λόγω επιχείρηση δεν είχε οποιαδήποτε επαγγελματική δραστηριότητα, ώστε να μπορεί να πραγματοποιεί συναλλαγές ώστε να θεωρείται συναλλακτικά υπαρκτή.

Στην από 20/07/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών αναφορικά με την εταιρεία εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ, προκύπτει ότι αυτή μετά την έναρξη των εργασιών της εξαφανίστηκε, χωρίς να έχει καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα, δεν είχε υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών, και είχε εξαφανιστεί από τη δηλωθείσα έδρα, στην οποία δεν λειτούργησε ποτέ. Επίσης, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν είχε εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις (υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών), δεν πραγματοποίησε καμία αγορά εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών, συνεργασία με άλλη επιχείρηση ή οποιαδήποτε άλλη εμπορική συναλλαγή, ενώ παράλληλα δεν διέθετε οποιαδήποτε υλικοτεχνική υποδομή. Πρόκειται, δηλαδή, για συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Τα ως άνω εμφανίζονται και στην από 29-09-2010 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακή Δ/ση Αττικής για την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

Εν προκειμένω δεν ισχύουν σωρευτικά οι παραπάνω προϋποθέσεις της **ΠΟΛ 1097/2016** καθώς δεν αποδεικνύεται ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν **από συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα** που διαθέτουν τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές ούτε η καλή πίστη του λήπτη.

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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό,

αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτος, 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδευματός 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 ανύπαρκτος (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 ανύπαρκτος) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε αναταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, **α)** στην από 07/10/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, αναφορικά με την εταιρεία εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ, και **β)** στην από 20/07/2010 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των υπαλλήλων και του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών αναφορικά με την εταιρεία εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ που αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι και νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότες εταιρείες εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ)

πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του **άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017** (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του **άρθρου 49§2 του ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20-07-2010 και 07-10-2010 εκθέσεις Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, και στην από 28-12-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου(ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΦΠΑ με Συμπληρωματικά Στοιχεία της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας

εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, 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 **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ. /17-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ,με ΑΦΜ **μόνο ως προς την τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /28-12-2017 Οριστικής Διορθωτικής Πράξης ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 18/03/2005-31/12/2006 ως προς τις ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 4337/2015.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως.

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2006	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	5.492.567,28	5.492.567,28	5.492.567,28	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών	5.492.567,28	5.492.567,28	5.492.567,28	
ΦΠΑ Εκροών	1.043.587,78	1.043.587,78	1.043.587,78	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	3.447.486,40	2.718.865,40	2.718.865,40	
ΦΠΑ Εισροών	655.556,14	517.118,15	517.118,15	
Ποσό που καταβλήθηκε με την εκκαθαριστική και τις περιοδικές δηλώσεις	503.698,81	503.698,81	503.698,81	
Αφαιρούμενο Πιστωτικό Υπόλοιπο	0	115667,15	0	
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	1.159.254,93	905.149,79	1.020.816,97	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	115.667,15			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		138.437,99	22.770,81	22.770,81
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		166.125,59		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			11.385,40	11.385,40
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (52μήνεςx0,73%) 37,96%			4.321,90	4.321,90
Σύνολο	0,00	304.563,58	38.478,11	38.478,11

Παρατήρηση: Το πιστωτικό υπόλοιπο των 115.667,15€ που προέκυψε από την υπό έλεγχο διαχειριστική περίοδο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο κατά την αποτύπωση του ελέγχου, αλλά με την επανεκκαθάριση της περιόδου με την παρούσα απόφαση μετατρέπεται σε χρεωστικό υπόλοιπο 22.770,81€. Στην επόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 το ποσό αυτό πρέπει να καταλογιστεί με νεότερη πράξη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατ'εφαρμογή του άρθρου 57παρ 2 γ' και 3 και του άρθρου 49 του ν.2859/2000

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .