



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 03 / 04/ 2018

Αριθμός Απόφασης 1965

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από **07/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η ".....", ΑΦΜ, που έχει έδρα στην-Αχαΐας, κατά:

- Της υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **07/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης "....." 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:

Α. Σύμφωνα με την από 14-03-2014 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση ".....", ΑΦΜ (την προσφεύγουσα) με αντικείμενο εργασιών " Χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και παλετών" είναι λήπτρια Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων για τις χρήσεις 2006-2009, εκδόσεως της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α ΠΑΤΡΩΝ διενήργησε έλεγχο, με βάσει την υπ' αριθ.09/10/2014 εντολή φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις 2006-2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. του ΠΔ 186/92. Μετά το πέρας του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 12/03/2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92).

Από το πόρισμα της ως άνω έκθεση προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα:

Για την χρήση 2006.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν τέσσερα (104) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 956.712,00€, για αξία >880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης ".....", ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.284,00€, για αξία <880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης ".....", ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2

του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 1.916.944,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Για την χρήση 2007.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της διακόσα δέκα πέντε (215) εικονικά φορολογικά στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.890.000,00€, για αξία >880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

-Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 156,00€, για αξία <880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 3.780.880,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Για την χρήση 2008.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν εξήντα εννέα (169) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.376.608,00€, για αξία >880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

-Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.691.50€, για αξία <880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 2.759.376,000€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Για την χρήση 2009.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν πενήντα τρία (153) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.176.700,00€, για αξία >880,00€ έκαστο, εκδόσεως της επιχείρησης''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 2.353.4000,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Β. Σύμφωνα με την από 28-02-2015 Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Δ/σης Αττικής-Αιγαίου, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ που αφορούσε την επιχείρηση ".....'', ΑΦΜ (την προσφεύγουσα) με αντικείμενο εργασιών " Χονδρικό εμπόριο αναψυκτικών και παλετών"

Η προσφεύγουσα:

Για την χρήση 2006.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν ογδόντα πέντε (185) εικονικά –πλαστά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 625.174,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, με συνολική καθαρή αξία 3.333,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 1.257.008,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Για την χρήση 2007.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν τριάντα πέντε (135) εικονικά –πλαστά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 449.550,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, με συνολική καθαρή αξία 3.333,00€, εκδόσεως της επιχείρησης ''.....'', ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 &18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν.

2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 905.760,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Για την χρήση 2008.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της διακόσα είκοσι εννέα (229) εικονικά –πλαστά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 787.140,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 1.574.280,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής

Για την χρήση 2009.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της διακόσα τριάντα πέντε (235) εικονικά –πλαστά ως προς το σύνολο φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 874.50,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

- Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 14.760,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,12 παρ. 1 & 18 παρ.2 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές του άρθρου 19 παρ.3,4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 10 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ εξέδωσε την υπ' αριθ./2015 ΑΕΠ ΚΒΣ με συνολικό ποσό προστίμου 1.778.580,00€, η οποία έχει οριστικοποιηθεί, λόγω μη άσκησης προσφυγής, λόγω μη άσκησης προσφυγής

Γ. Ακολούθως με την υπ' αριθμ./09/10/2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, έλεγχος φορολογίας ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΠΑ και ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12/2006, 01-01/31-12/2007, 01-01/31-12/2008 & 01-01/31-12/2009 δεδομένου ότι είχε περαιώσει σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/07 για την χρήση 2006 και με τις διατάξεις του ν. 3888/10 για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009. και συντάχθηκαν οι από 30/10/2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος , 2)Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, 3)Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97) & 4)Προστίμου του άρθρο 4 ν. 2523/97), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 351.222,38€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 421.466,86€,ήτοι συνολικού ποσού 772.689,24€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 471.614,29€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 565.937,15€,ήτοι συνολικού ποσού 1.027.551,44€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 417.034,09€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 500.440,91€,ήτοι συνολικού ποσού 917.475,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 301.435,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 361.722,00€, ήτοι συνολικού ποσού 663.157,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 1.583.500,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 301.435,00€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκροών.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 433.927,91€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 520.713,50€, ήτοι συνολικού ποσού 954.641,40€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 2.343.036,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 445.176,84€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκροών.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 411.433,49€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 493.720,18€, ήτοι συνολικού ποσού 905.153,67€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 2.165.439,50€ πλέον ΦΠΑ αξίας 411.433,53€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκροών.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 366.985,57€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 440.382,68€, ήτοι συνολικού ποσού 807.368,25€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 2.065.990,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 392.538,10€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκροών.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 150.717,50€ (€301.435,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 222.588,24€ (€445.176,84x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 205.716,47€ (€411.432,93x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 196.269,05€ (€392.538,10x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

ΕΙΔΙΚΗ ΚΥΡΩΣΗ (άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990)

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2006, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 301.435,00€

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2007, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 445.176,84€

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 411.432,93€.

-Την υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης (άρθρο 8§12 Ν. 1882/90) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2009, με την οποία της επεβλήθη ειδική χρηματική κύρωση ισόποση με το ποσό του ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 329.538,10€.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./07-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθμ./30-10-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

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

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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 προϊστάμενου 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 δημοσιεύσεως 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. Α' ΠΑΤΡΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με την από 14-03-2014 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, και την από 28-02-2015 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, οι οποίες αφορούσαν την χρήση 2009, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα του ν. 3888/2010. 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 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2009 απορρίπτεται..

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

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-03-2014 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, στην από 28-02-2015 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, και στην από 12-03-2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά και πλαστά για την κρινόμενη χρήση.

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 ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση 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 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

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

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-03-2014 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, στην από 28-02-2015 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, και στην από 12-03-2015 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α΄ΠΑΤΡΩΝ, για τους εκδότες “.....”, ΑΦΜ, και “.....”, ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

α) Για την επιχείρηση “.....”, **ΑΦΜ**, «.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία είναι οι εξής:

Α).....δεν υπήρχε εμπόρευμα(παλέτες) προς πώληση, ενώ δεν υπάρχουν στοιχεία που να υποδηλώνουν αγορές από άλλο προμηθευτή όπως άλλωστε παραδέχεται και η ίδια η κα στην απολογία της. Μάλιστα, χαρακτηριστικά αναφέρει ότι κατά παραγγελία του διαχειριστή της επιχείρησης «.....» αγόραζε τις παλέτες από τον προμηθευτή της κ. (από το έτος 2006 έως και 2009) και κατόπιν για το έτος 2010 μέσω σύστασης του κ. αγόραζε από τον κ. Η επιχείρηση «.....» ισχυρίζεται ότι αγόραζε παλέτες από την επιχείρηση «.....

Β) Το Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας ΡΝΙ - με το οποίο στην πλειονότητα τους φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές από την αποθηκευτική εγκατάσταση της επιχείρησης «.....» στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης «.....» (βάσει φορτωτικών) είναι ανύπαρκτο, αφού δεν είναι καταχωρημένο όχημα βάσει του με αρ. πρωτ./28-01-2013 εγγράφου του Υπουργείου Μεταφορών. Επιπρόσθετα, η μεταφορική επιχείρηση «.....» είναι αναπόγραφη δηλαδή δεν απασχόλησε οδηγούς, βάσει του υπ' αριθ./2013 εγγράφου του Ι.Κ.Α., δεν υποβάλλει δηλώσεις για κανένα φορολογικό αντικείμενο, ενώ από έρευνα που διενεργήσανε στην εν λόγω επιχείρηση με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου την 10/01/2013 διαπιστώσανε ότι εδρεύει σε κατοικία επί της οδούστη Νίκαια, ο κ., βάσει πληροφοριών περιοίκων έχει αποβιώσει ενώ ο κ.έχει αποχωρήσει χρόνια από τη συγκεκριμένη διεύθυνση. Με το υπ' αριθ. πρωτ./17-01-2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ, στην Γενική Αστυνομική Διεύθυνση Αττικής ζητήσανε στοιχεία και την τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας του κ. Η συγκεκριμένη Διεύθυνση τους απάντησε με το υπ' αριθ.πρωτοκόλλου έγγραφο της ότι δεν γνωρίζει τη σημερινή διεύθυνση διαμονής του. Στην απολογία της η κα ισχυρίζεται ότι παρέδιδε τα δελτία αποστολής για τη μεταφορά των παλετών προς τις εγκαταστάσεις του πελάτη της “.....” στους οδηγούς του Φ.Δ.Χ. Επίσης, ο έλεγχος κρίνει ότι στη προσπάθεια της να υποστηρίξει τις ανύπαρκτες συναλλαγές η κα ισχυρίζεται ότι η παράδοση των δελτίων αποστολής δε γινόταν στο σημείο της υποτιθέμενης φόρτωσης αλλά σε διάφορα σημεία της διαδρομής του Φ.Δ.Χ. προς τον πελάτη της. Με τον ανωτέρω ισχυρισμό της επί της ουσίας αποφεύγει να πάρει θέση για τον τρόπο και το σημείο φόρτωσης των παλετών. Τέλος, υποστηρίζει στην απολογία της ότι όλες οι μεταφορές εκτελέστηκαν με το ίδιο φορτηγό (scania με γκρι μουςαμά) κάτι που δε προκύπτει από τα δελτία αποστολής και τις φορτωτικές, αφού πλήθος μεταφορών φέρονται να εκτελούνται και από φορτηγά του πελάτη της “.....”

Γ) Το με αρ. κυκλοφορίας φορτηγό όχημα ΑΧΙ -, που ανήκει στην ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», εμφανίζεται βάσει δελτίων αποστολής να παραλαμβάνει παλέτες από την ακατάλληλη εγκατάσταση του κ. επί της οδού - Αθήνα και να τις μεταφέρει στις αποθηκευτικές της εγκαταστάσεις. Σημειώνεται στο σημείο αυτό ότι ο κ. έχει αποχωρήσει ούτως ή αλλιώς από το έτος 2004 από την συγκεκριμένη εγκατάσταση.

Στην απολογία της, η κα δήλωσε ότι το μοναδικό όχημα με το οποίο διενεργήθηκαν όλα τα δρομολόγια ήταν το ανύπαρκτο Φ.Δ.Χ. με αρ. κυκλοφορίας ΡΝΙ - Όμως, στα έτη 2006 και 2007 από τα εκδοθέντα δελτία αποστολής της ελεγχόμενης προκύπτει ότι πλήθος δρομολογίων εκτελέστηκαν από το φορτηγό όχημα

ΑΧΙ - Το συγκεκριμένο γεγονός αφενός καταρρίπτει τον ισχυρισμό της κας στην απολογία της ότι δεν υπήρχε επαφή μεταξύ του κ. με τον πελάτη της και αφετέρου καταδεικνύει την άμεση εμπλοκή της τελικής ελεγχόμενης λήπτριας επιχείρησης «.....» στις εικονικές συναλλαγές. Το φορτηγό όχημα λοιπόν της ελεγχόμενης «.....» φόρτωνε επί δύο έτη παλέτες από την φερόμενη ως αποθήκη του προμηθευτή της «.....». Η δηλωμένη στο τμήμα μητρώου αποθήκη της «.....» έχει είσοδο σε ένα μικρό δρόμο στο κέντρο της Αθήνας, από τον οποίο μετά βίας διέρχεται φορτηγό όχημα. Η εν λόγω αποθήκη είναι περίπου 65 τ.μ.. Τέλος, βάσει των ισχυρισμών υπαλλήλου της ελεγχόμενης το φορτηγό όχημα ΑΧΙ - έχει χωρητικότητα 600 τεμαχίων παλετών όταν φορτώνεται με κλαρκ και μπορεί να φτάσει τις 900 παλέτες όταν φορτώνεται με τα χέρια. Σε καμία περίπτωση όμως δεν χωράει 960 τεμάχια παλετών όπως αναγράφονται στα δελτία αποστολής.

Δ) Το σύνολο των μεταφορών το έτος 2010 φέρεται να εκτελέστηκαν από την έδρα της επιχείρησης «.....» (προμηθευτή της) στο Χολαργό προς το υποκατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης στον Ασπρόπυργο Αττικής. Το σύνολο των μεταφορών, βάσει δελτίων αποστολής, φέρεται να εκτελέστηκαν από το φορτηγό όχημα με αρ. κυκλοφορίας ΕΚΑ - Το συγκεκριμένο όχημα είναι ιδιοκτησίας της επιχείρησης οδικών μεταφορών «.....» με Α.Φ.Μ. και έδρα την Κάρυστο. Ο κ. με την από 14/01/2014 υπεύθυνη δήλωση του, η οποία πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/14-01-2014 εισερχομένων στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ, τους δήλωσε ότι ουδέποτε είχε συναλλαγές με τις επιχειρήσεις «.....» και «.....» και ότι εκτελεί μεταφορές αποκλειστικά στην Κάρυστο, γεγονός που αποδεικνύεται και από την έλλειψη φορολογικών στοιχείων (φορτωτικών). Επιπλέον, οι παλέτες φέρεται να φορτώνονται από την ακατάλληλη έδρα της «.....», ένα χώρο με πολυκαταστήματα, από την οποία ο κ. είχε αποχωρήσει. Στις περιπτώσεις των μεταφορών τόσο με το αρ. κυκλοφορίας ΕΚΑ - όσο και με το με αρ. κυκλοφορίας ΡΝΙ - η κα τους δηλώνει ότι παρέδιδε τα δελτία αποστολής τους στους οδηγούς.

Ε) Η επιχείρηση «.....» φέρεται να εξοφλήθηκε από τον πελάτη της «.....» με μετρητά σε ποσοστό 77,15% του συνόλου των συναλλαγών, ήτοι ποσού 4.997.104,00€. Ως προς την ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση «.....» παρατηρείται ότι στις περιπτώσεις της κας' αλλά και της επιχείρησης «.....» με μεγαλύτερο ακόμα συνολικό όγκο συναλλαγών (9.811.170,16€) η εξόφληση των τιμολογίων συντελείται κατά βάσει με μετρητά. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι η εξόφληση τιμολογίων με μετρητά παρατηρείται μόνο στην περίπτωση της «.....» και της «.....», οι υπόλοιποι προμηθευτές εξοφλούνται κατά βάσει μέσω τραπεζικών επιταγών.

ΣΤ) Η κα βάσει της απολογίας της ξεκίνησε τη δραστηριότητα της μετά από προτροπή - παραίνεση του κ. Η γνωριμία τους χρονολογείται από παλαιότερη συνεργασία τους, όταν η κα δραστηριοποιούνταν στο χώρο της εστίασης και η επιχείρηση «.....» αποτελούσε τον προμηθευτή της στα αναψυκτικά. Μάλιστα, μέσω των ηλεκτρονικών συστημάτων της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη αγόρασε το μοναδικό φορτηγό όχημα της, το υπ' αριθ. ΑΧΗ - από την επιχείρηση «.....», με το οποίο όμως φέρεται να διενήργησε ελάχιστες μεταφορές στο Αίγιο. Η μεταβίβαση του οχήματος έγινε για προφανείς λόγους από τους αντισυμβαλλόμενους και αποσκοπούσε στη δημιουργία αληθοφανούς εικόνας μιας επιχείρησης που δραστηριοποιούνταν στο χώρο της εμπορίας παλετών.

Ζ) Η Αχαϊκή Τράπεζα, απαντώντας στα έγγραφα του ΣΔΟΕ, τους απέστειλε το υπ' αριθ./19-07-2013 έγγραφο της με το οποίο τους πιστοποιεί την εικονικότητα των συναλλαγών της επιχείρησης «.....» με την λήπτρια επιχείρηση «.....». Επίσης επιταγές εκδόσεως της ελεγχόμενης λήπτριας σε διαταγή πληρωμής της κας οπισθογραφούνται από την κα και καταλήγουν σε λογαριασμό ταμειευτηρίου του διαχειριστή της ελεγχόμενης λήπτριας κ., επιταγές ακυρωμένες από την Αχαϊκή τράπεζα αναγράφονται στα εντάλματα πληρωμής και εμφανίζονται στα βιβλία της ελεγχόμενης λήπτριας να εξοφλούν

την κα, επιταγή πληρωτέα στην «.....» εμφανίζεται ως ανείσπρακτη και τέλος επιταγές σε διαταγή πληρωμής της κας οπισθογραφούνται και. περνάνε στην κατοχή προμηθευτών του εκδότη της.

Η) Στο σημείο αυτό αναφέρουνε ακόμη ένα ενδεικτικό στοιχείο ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών, το οποίο συνίσταται στη διαφορά μεταξύ αγορασθέντων και πωληθέντων εμπορευμάτων. Η επιχείρηση «.....» βάσει βιβλίων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αγοράζει συνολικά μικρότερη ποσότητα παλετών από αυτή που πουλάει και μάλιστα η διαφορά αυτή είναι αρκετές χιλιάδες παλέτες. Η συγκεκριμένη διαπίστωση, μεμονωμένα δεν οδηγεί στην εικονικότητα των συναλλαγών αλλά αν συνδυαστεί με τα υπόλοιπα δεδομένα οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι η διαφορά δεν αφορά σε αγορές άνευ παραστατικού ή σε αγορές από άλλο προμηθευτή, αφού οι λοιπές αγορές της είναι ελάχιστες και σποραδικές αλλά ευθέως παραπέμπει στην προχειρότητα με την οποία οργανώθηκε το κύκλωμα παραγωγής εικονικών τιμολογίων.

Θ) Επίσης, προκαλεί εντύπωση η όλη συνεργασία της «.....» με την ελεγχόμενη «.....». Η επιχείρηση «.....» δραστηριοποιείται χρόνια στον κλάδο του χονδρικού εμπορίου παλετών, έχει επενδύσει κεφάλαια σε πάγιες εγκαταστάσεις, έχει βαθιά γνώση της αγοράς του συγκεκριμένου κλάδου και είναι γνωστή επιχείρηση στον κλάδο εμπορίας παλετών. Με βάσει τα ανωτέρω προκαλεί εντύπωση το γεγονός ότι ο κ. ζήτησε συνεργασία από την κα, η οποία ήταν εντελώς άσχετη με το συγκεκριμένο αντικείμενο. Προκαλεί επίσης απορία το γεγονός ότι η «.....» μεταβλήθηκε σε έναν εκ των βασικών προμηθευτών της ελεγχόμενης λήπτριας σε άμεσο χρονικό διάστημα. Ακόμη, η αναφορά σε ονόματα άγνωστα στο κλάδο, όπως προέκυψε από την έρευνα του ΣΔΟΕ, όπως ο κ., κάποιος κ. ο οποίος μεσολάβησε στην προσέγγιση του κ. από την όπως τους δήλωσε στην απολογία της, ο κ., ο ιδιαίτερος υποτιθέμενος τρόπος πληρωμής του κ. με γιγαντιαία χρηματικά ποσά σε μετρητά, η επιστροφή χρηματικών ποσών στον κ. μέσω οπισθογράφησης επιταγών, οι οπισθογραφήσεις επιταγών που καταλήγουν σε προμηθευτές της λήπτριας κ.α.

Ι) Ο έλεγχος επιθυμώντας να ερευνήσει σε απόλυτο βαθμό τις συναλλαγές της «.....» με τον ελεγχόμενο πελάτη της «.....» ζήτησε από την Αχαϊκή Τράπεζα με το υπ' αριθ./2013 έγγραφο όπως η τελευταία αποστείλει φωτοαντίγραφα διπλής . όψης των επιταγών. Από τον έλεγχο των απαντητικών εγγράφων της Τράπεζας με συνημμένα τα φωτοαντίγραφα των επιταγών διαπιστώσανε ότι πλήθος επιταγών οπισθογραφούνται από την και περνάνε στην κατοχή διαφόρων επιχειρήσεων αλλά και ιδιωτών, οι οποίοι συναλλάχθηκαν με την λήπτρια επιχείρηση και τον διαχειριστή της και επιπλέον δεν γνωρίζουν και δεν έχουν καμία συναλλαγή με την κα

Συνοπτικά, από τον έλεγχο των φωτοαντιγράφων των επιταγών που τους απέστειλε η Αχαϊκή Τράπεζα με το υπ' αριθ./15-10-2013 πρωτοκόλλου εισερχόμενων, με το αρχικό υπ' αριθ./19-07-2013 έγγραφο της και από τη συνολική εικόνα των τραπεζικών συναλλαγών μέσω της Αχαϊκής Τράπεζας και των εξοφλήσεων με μετρητά διαπιστώσανε τα εξής:

1) η λήπτρια επιχείρηση «.....» εξοφλεί την «.....» με μετρητά συνολικού χρηματικού ποσού 4.997.107,00€, ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό 77,15% επί της συνολικής αξίας των συναλλαγών, γεγονός το οποίο δε συνάδει με την συνήθη συναλλακτική πρακτική, με τη κοινή λογική αλλά και με την πρακτική της ελεγχόμενης λήπτριας επιχείρησης προς άλλους προμηθευτές της,

2) είκοσι εννέα (29) επιταγές εκδόσεως της επιχείρησης «.....» σε διαταγή πληρωμής της συνολικής αξίας εξήντα χιλιάδων ευρώ (60.000,00€) οπισθογραφήθηκαν από την κα και στη συνέχεια κατατέθηκαν από τον διαχειριστή της λήπτριας κ. στον υπ' αριθ.-4 τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου του της Αχαϊκής Τράπεζας,

3) ενενήντα μία (91) επιταγές από το δείγμα τους, οπισθογραφήθηκαν από την κα και είτε κατέληξαν - εισπράχθηκαν από προμηθευτές του εκδότη των επιταγών (.....), είτε οπισθογραφήθηκαν από αυτές για να εισπραχθούν από τρίτους. Οι εν λόγω επιταγές ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 193.039,95€,

4) εννέα (9) επιταγές εκδόσεως της επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 19.508,30€ ενώ εμφανίζονται ως ακυρωμένες στα αρχεία της τράπεζας φέρονται να εξόφλησαν την κα έναντι των ληφθέντων τιμολογίων. Επιπλέον, η υπ' αριθ.-8 αξίας 2.000,00€ επιταγή εμφανίζεται ανείσπρακτη στην τράπεζα ενώ παράλληλα από τα βιβλία του πελάτη και του κατασκευασμένου εντάλματος πληρωμής φέρεται να εξοφλεί την κα,

5) είκοσι οκτώ (28) επιταγές εκδόσεως της επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 54.049,00€, αφού οπισθογραφήθηκαν από την κα κατέληξαν προς είσπραξη σε επιχειρήσεις και ιδιώτες, οι οποίοι δήλωσαν ότι ουδέποτε συναλλάχθηκαν με την κα αλλά αντιθέτως συναλλάχθηκαν με τον διαχειριστή της ελεγχόμενης κ. (επισυνάπτονται υπεύθυνες δηλώσεις),

6) δέκα (10) επιταγές εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 23.500,00€, αφού οπισθογραφήθηκαν από την κα εν συνεχεία οπισθογραφήθηκαν από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης κ. και πέρασαν στην κατοχή προμηθευτών της λήπτριας επιχείρησης «.....», συγκεκριμένα μεταβιβάστηκαν στις επιχειρήσεις: και,

7) τρεις (3) επιταγές εκδόσεως της επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 8.500,00€, αφού οπισθογραφήθηκαν από την κα εισπράχθηκαν από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης κ.,

8) είκοσι (20) επιταγές, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 52.500,00€, αφού οπισθογραφήθηκαν από την κα πέρασαν στην κατοχή προς είσπραξη του κ., ο οποίος τους δήλωσε ότι ουδέποτε συναλλάχθηκε με την κα και ότι οι εν λόγω επιταγές αφορούν σε πληρωμή του για την πώληση φορτηγού οχήματος και κλαρκ στην λήπτρια επιχείρηση, και τέλος

9) σαράντα έξι (46) επιταγές εκδόσεως της λήπτριας επιχείρησης «.....» συνολικής αξίας 63.312,00€, αφού οπισθογραφήθηκαν από την κα πέρασαν στην κατοχή διαφόρων τρίτων, οι οποίοι όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις δεν εμφανίζουν συναλλαγές με την κα (βάσει βιβλίων της). Αντιθέτως, κάποιες επιχειρήσεις εξ αυτών, όπως επιχειρήσεις πώλησης υγρών καυσίμων που εδρεύουν σε περιοχές που βρίσκονται εγκαταστάσεις της επιχείρησης «.....», επιχειρήσεις πώλησης ανταλλακτικών αυτοκινήτων, κατασκευής πλεγμάτων, τεχνικές εταιρείες πιθανότατα συναλλάχθηκαν με τη λήπτρια επιχείρηση.

Συνολικά, από τον έλεγχο των επιταγών εκδόσεως «.....», οι οποίες όπως δηλώνουν και τα εντάλματα πληρωμής (αναγράφονται οι αριθμοί των επιταγών) εκδόθηκαν σε διαταγή πληρωμής της «.....», διαπιστώσαμε ότι συνολικό ποσό 476.409,25€ καταλήγει μετά από οπισθογραφήσεις της κα είτε στον διαχειριστή της ελεγχόμενης «.....» είτε χρησιμοποιείται για να καλύψει διάφορες υποχρεώσεις της ελεγχόμενης.

Κ) Επίσης, αναφέρουν ότι στο έτος 2010, ενώ η κα τους δήλωσε στην απολογία της ότι η συνεργασία της με την λήπτρια επιχείρηση πίστευε ότι είχε τερματίσει, αφού λόγω πτώσης των πωλήσεων της επιχείρησης “.....” δεν λάμβανε πλέον παραγγελίες, βάσει βιβλίων της ελεγχόμενης λήπτριας, εμφανίζεται η κα να έχει εισπράξει ποσό 10.528,59€ ως προκαταβολή.

Λ) Η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση «.....» εμφανίζεται να έχει ως κυριότερους προμηθευτές της την κα και την επιχείρηση «.....». Ο έτερος λοιπόν βασικός προμηθευτής σε παλέτες της επιχείρησης «.....» συγκεντρώνει ακριβώς τα ίδια χαρακτηριστικά με την επιχείρηση «.....», τον προμηθευτή της ελεγχόμενης. Η επιχείρηση «.....» εξοφλεί και την εν λόγω επιχείρηση κυρίως με μετρητά.

Μ) Βάσει της διαδρομής των επιταγών αλλά και από την απολογία της κας δεν προκύπτουν αγορές της ελεγχόμενης από άλλους προμηθευτές παλετών έτσι ώστε οι αγορές της να κριθούν εικονικές ως προς το πρόσωπο. Οι επιταγές είτε καταλήγουν στον ίδιο τον διαχειριστή της είτε σε υπάρχοντες προμηθευτές της ελεγχόμενης, αλλά και τρίτους, οι περισσότεροι εκ των οποίων δεν έχουν σχέση με το εμπόριο παλετών. Τμήμα των επιταγών καταλήγει σε υπάρχοντες προμηθευτές παλετών και εξοφλούν υπάρχουσες και αποτυπωμένες στα βιβλία της ελεγχόμενης συναλλαγές.

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, οι επιχειρήσεις «.....» και «.....» προμηθευτές της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. στην πραγματικότητα δεν άσκησαν εμπορική δραστηριότητα. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χρησιμοποιήθηκαν για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την «.....». Με τη σειρά της η «.....» έκανε έναρξη με αποκλειστικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες πωλήσεις προς την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....». Η «..... του Σπυρίδωνα» λαμβάνοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία από τον ανύπαρκτο προμηθευτή της «.....» εμφάνιζε αγορές και δημιουργήσε τη δυνατότητα να εκδώσει η ίδια πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας προς τον πελάτη της «.....» κατά παραγγελία του τελευταίου.

Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων ήταν η δημιουργία εικονικών αγορών - εξόδων και του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών τους από την επιχείρηση «.....», ικανά να καλύψουν τα ακαθάριστα έσοδα και το ΦΠΑ εκροών των εικονικών πωλήσεων της προς την επιχείρηση “.....”

Η «.....» στη προσπάθεια της να σχηματίσει μια νομιμοφανή εικόνα επιχείρησης εμφάνιζε ελεγχόμενο κέρδος ανά χρήση και κατέβαλλε ένα σχετικά μικρό σε σχέση με τον υποτιθέμενο τζίρο της ποσό ΦΠΑ και φόρο εισοδήματος. Η ελεγχόμενη επιχείρηση “.....” λαμβάνοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία από μία επιχείρηση, που σε πρώτη ανάγνωση εμφάνιζε αγορές, προσέδιδε στις συναλλαγές της μια αληθοφανή εικόνα. Σκοπός της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «.....» από την επιχείρηση «.....» αποτέλεσε η διόγκωση των εξόδων της μέσω των εικονικών αγορών και η διόγκωση του ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα τη μείωση του καθαρού φορολογητέου κέρδους και τη μείωση του καταβληθέντος ΦΠΑ. Η ελεγχόμενη μέσω της ενδιάμεσης επιχείρησης «.....» και των εικονικών εκδοτών της «.....» και «.....» κατόρθωσε να δημιουργήσει ένα κύκλωμα εικονικών τιμολογίων με τελικό λήπτη αυτήν. Μάλιστα, χαρακτηριστικό είναι το γεγονός ότι στην απολογία της η κα τους δήλωσε ότι ξεκίνησε τη δραστηριότητα της μετά από προτροπή του πελάτη της.

Η λήψη όλων των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα να διευκολυνθεί η ελεγχόμενη τελική λήπτρια επιχείρηση για να αυξήσει τις αγορές της κατά το ποσό που αναγράφονται σε αυτά, με αντίστοιχη μείωση του προς απόδοση Φ.Π.Α. και να διογκωθεί παράλληλα το κόστος πωληθέντων της με αντίστοιχη μείωση των καθαρών κερδών της και κατά συνέπεια του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Η λήπτρια επιχείρηση “.....” έχοντας και άλλους πραγματικούς προμηθευτές παλετών για την κάλυψη των αναγκών της ως προς τη προμήθεια εμπορεύματος, χρησιμοποίησε την «.....» για τους σκοπούς που αναφέραμε εκτενώς παραπάνω. Η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» ζητούσε κατά παραγγελία από την «.....» τιμολόγια με συγκεκριμένες αξίες, στη συνέχεια η «.....» προμηθευόταν τα αντίστοιχα σε αξίες τιμολόγια από την «.....» και «.....», κατά μειωμένες (σε αξία) έτσι ώστε να εμφανίζει ένα εικονικό κέρδος, το οποίο προσέδιδε στην όλη συναλλαγή μια αληθοφάνεια.

Η υπαλληλική σχέση μεταξύ της «.....» και της λήπτριας και η δημιουργία του συγκεκριμένου κυκλώματος με σκοπό τα τιμολόγια να καταλήγουν στην επιχείρηση «.....» προκύπτει από όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα στην έκθεση. Η επιχείρηση «.....», η οποία δραστηριοποιείται χρόνια στο χώρο της εμπορίας παλετών, διαθέτει εμπειρία, τεχνογνωσία, υποδομές και είναι γνωστή σε αυτόν τον χώρο, δεν είχε απολύτως κανένα λόγο να απευθυνθεί στην κα πρώην τοπική επιχειρηματία στο χώρο της εστίασης για να της

προμηθεύει παλέτες, πόσο δε μάλλον να δέχεται να αγοράζει τις παλέτες σε μεγαλύτερη αξία από αυτή που φέρεται να αγοράζει η «.....» από τις ανύπαρκτες επιχειρήσεις «.....» και «.....»

β) Για την επιχείρηση, “.....”, **ΑΦΜ**, οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«.....Α) Έχει αποχωρήσει από την έδρα της την 31/01/2004 χωρίς να δηλωθεί η μεταβολή στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ενώ βάσει δήλωσης του ιδιοκτήτη του ακινήτου την χρονική περίοδο της μίσθωσης από 02/06/2003 έως και 31/01/2004 το κατάστημα παρέμεινε ανενεργό. Επιπλέον δεν υφίσταται ως διεύθυνση η δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του. Τέλος, η Γενική Αστυνομική Διεύθυνση Αττικής τους πληροφόρησε ότι κανένα στοιχείο δεν έχει για το συγκεκριμένο πρόσωπο και ότι το υπ' αριθ. Χ-..... Δ.Α.Τ. ανήκει σε άλλο άτομο.

Β) Το αρμόδιο υποκατάστημα ΙΚΑ με το υπ' αριθ./19-03-2014 πρωτοκόλλου έγγραφο του, απάντησε στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ ότι η επιχείρηση “.....” ουδέποτε απογράφηκε ως εργοδότης (αναπόγραφη) και δεν έχει ποτέ πάρει το σχετικό αριθμό μητρώου εργοδότη.

Γ) Η επιχείρηση «.....» έκανε έναρξη εργασιών την 05/06/2003. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ., οριστικές και προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.. και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών.

Δ) Δεν έχει αγορές καθ' όλη τη χρονική διάρκεια της δραστηριότητας της. Παρόλα αυτά προβαίνει σε πωλήσεις πολλών εκατομμυρίων ευρώ.

Ε) Τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση “.....” αναγράφουν τους αριθμούς διαφόρων οχημάτων - μέσων μεταφοράς. Τα εν λόγω Φ.Δ.Χ. είτε εμφανίζονται διαγραμμένα είτε είναι ανύπαρκτα είτε ο κάτοχος του, βάσει υπεύθυνης δήλωσης, δηλώνει ότι δεν εκτέλεσε τις μεταφορές και ότι δεν γνωρίζει τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις. Υπάρχουν τιμολόγια - δελτία αποστολής, στα οποία δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο.

ΣΤ) Από τον έλεγχο των καταχωρήσεων εξόφλησης των τιμολογίων από τα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης “.....” διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση “.....” φέρεται να έχει λάβει σε μετρητά από το έτος 2003 έως και τον Οκτώβριο του έτους 2012 6.974.023,74€. Η εξόφληση των τιμολογίων σε μετρητά είναι αντίθετη με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, αλλά και με την πρακτική της ίδιας της επιχείρησης «.....», η οποία εξοφλεί άλλους προμηθευτές της με επιταγές, όπως προκύπτει από τον έλεγχο στα βιβλία της. Μάλιστα από την 01/06/2010 η εξόφληση με μετρητά είναι αντίθετη με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), η οποία ορίζει ότι: «ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή εκδόσεως του λήπτη του στοιχείου.»

Ζ) Ο έλεγχος σε μια προσπάθεια να διερευνήσει τις φερόμενες εξοφλήσεις των τιμολογίων απέστειλε έγγραφα στη EUROBANK και στην ΑΧΑΪΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ με δείγματα επιταγών εκδόσεως της λήπτριας επιχείρησης “.....”.

Η Eurobank τους έστειλε φωτοαντίγραφα επιταγών διπλής όψης, οι οποίες εξοφλήθηκαν στα καταστήματα της. Οι εν λόγω επιταγές μετά από οπισθογραφήσεις της επιχείρησης “.....” περνάνε στην κατοχή διαφόρων τρίτων, στην πλειονότητα των επιταγών προμηθευτών της ελεγχόμενης. Επίσης, επτά (7)

επιταγές που φέρονται ότι εξόφλησαν την επιχείρηση “.....” ακυρώθηκαν την 15/10/2012. Καμία επιταγή από το εν λόγω δείγμα δεν εισπράχθηκε από την ανωτέρω επιχείρηση.

Οι απαντήσεις της Αχαϊκής Τράπεζας εμφανίζουν παρεμφερή εικόνα με της Eurobank. Σε συνολικά διακόσιες δύο (202) επιταγές μόλις πέντε (5) συνολικής αξίας 13.500,00€ φαίνεται ότι εισπράχθηκαν από την επιχείρηση «.....». Η πλειονότητα των επιταγών μετά από οπισθογραφήσεις της, περνάνε στην κατοχή προμηθευτών της εκδότριας των επιταγών ενώ πλήθος επιταγών καταλήγουν σε διάφορους τρίτους.. Ακόμη υπάρχουν επιταγές που ενώ φέρονται βάσει αποδείξεων είσπραξης και ενταλμάτων πληρωμής να εξοφλούν την έχουν εκδοθεί σε διαταγή πληρωμής άλλης επιχείρησης. Δεκατέσσερις (14) επιταγές που φέρονται ότι εξόφλησαν την ακυρώθηκαν ενώ επτά (7) επιταγές είναι μέχρι σήμερα ανείσπρακτες. Συνολικά σε δείγμα διακοσίων σαράντα ενός (241) επιταγών συνολικής αξίας 823.620,56€ συμπεριλαμβανομένων αυτών που δεν εντοπίστηκαν και αυτών που εξοφλήθηκαν σε άλλα τραπεζικά ιδρύματα μόλις πέντε (5) επιταγές συνολικής αξίας 13.500,00€ εισπράχθηκαν από την Επίσης, δέκα επιταγές σε διαταγή πληρωμής μετά από οπισθογράφιση της εισπράττονται από τον διαχειριστή της κ. και καταλήγουν σε λογαριασμό ταμειευτηρίου του εν λόγω προσώπου.

Η) Η ελεγχόμενη λήπτρια επιχείρηση “.....” έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία του ΣΔΟΕ ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....». Στο συγκεκριμένο κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων ο εκδότης προς την επιχείρηση «.....», «.....», εμφανίζει κοινά στοιχεία με την επιχείρηση “.....”

Τα τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής είναι στο σύνολο τους πλαστά βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997. Από τον έλεγχο των συστημάτων της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, taxis και elenxis διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει θεωρήσει διακόσια φύλλα από 1- 200 τιμολόγια πώλησης - δελτία αποστολής. Συνεπώς το σύνολο των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων είναι εκτός αρίθμησης θεωρήσεων.....».

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότριες εταιρείες εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-03-2014 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, στην από 28-02-2015 έκθεση ελέγχου–επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου, και στην από 30-10-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α΄ΠΑΤΡΩΝ, 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 **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./07-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της “.....”, με ΑΦΜ

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

Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 79 ν. 4472/17) ποσού: 196.269,05€ (392.538,10€ X 50%).

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 .