



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 : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα: 31/05/2017

Αριθμός απόφασης: 3127

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ** κατοίκου, επί της οδού με την ιδιότητά του ως πρώην συνδιαχειριστής της εταιρείας «.....», με **διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ**, η οποία έχει διακόψει τις εργασίες της από 31/12/2006, κατά της **υπ' αριθ/19.10.2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την **υπ' αριθ...../19.10.2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013 καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ** κατοίκου, επί της οδού με την ιδιότητά του ως πρώην συνδιαχειριστής της εταιρείας «.....», η οποία έχει διακόψει τις εργασίες της από 31/12/2006, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../19-10-2016 πράξη επιβολής προστίμου **Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της εταιρείας «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 δ του ν.4174/2013 συνολικού ποσού **855,00 ευρώ**.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 17/10/2016 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,, προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία υπέπεσε στην εξής παράβαση :

Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού **1.710,00 ευρώ** ως λήπτης των παρακάτω εικονικών φορολογικών στοιχείων:

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΔΑ 12/07.11.2005	, ΑΦΜ	4.000,00	760,00
2	ΤΔΑ 15/10.11.2005		5.000,00	950,00
		ΣΥΝΟΛΟ	9.000,00	1.710,00

Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2δ του ν.4174/2013, ήτοι πρόστιμο ποσού **855,00 ευρώ** ($1.710,00 \times 50\%$).

Ο προσφεύγων συνδιαχειριστής της εταιρείας, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει το ένδικο πρόστιμο παραγράφηκε οριστικά στις 31/12/2012.
- Υπαγωγή της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου στην περαίωση του ν.3697/2008-μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων. Τα στοιχεία που επικαλείται η φορολογική αρχή προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν είναι νέα κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 καθόσον τα στοιχεία αυτά ήταν γνωστά κατά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με ημερομηνία 21/07/2009.
- Αληθείς και πραγματικές συναλλαγές. Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η μη πραγματοποίηση ή μη εξόφληση των συναλλαγών με αποτέλεσμα η εικονικότητα με κανένα τρόπο να μην αποδεικνύεται από την ελέγχουσα αρχή, η οποία αντιθέτως δεν αμφισβητεί την πλήρη εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων την 23/12/2005 με πίστωση του λογαριασμού που τηρούσε ο εκδότης στην Σε κάθε περίπτωση ακόμη και αν

κριθεί ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο η εταιρεία αποδεικνύει ότι καλοπίστως αγνοούσε την εν λόγω εικονικότητα.

- Παράλειψη ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης. Προς επίρρωση αυτού προσκομίζει και επικαλείται την υπ' αριθμ...../24-11-2014 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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...».

Επειδή στο άρθρο 6 παρ.1. του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή στις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο.

Επειδή στο άρθρο 55 παρ.2 (δ) του ν.4174/2013 (η εν λόγω διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του ν.4337/2015 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του ν.4337/2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων) ορίζεται:

« Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

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...».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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:

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

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε 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.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1100/2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων» αναφέρεται:

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα, εκδόθηκε η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 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.

Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή σε σχετικές περιπτώσεις.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006. Ορισμένες διατάξεις του ν.3259/2004 είτε εφαρμόζονται όπως ισχύουν είτε τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται με το εν λόγω άρθρο.

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.5 του ν 3259/2004, ως ισχύει με τον εν λόγω νόμο, καθότι δεν τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 ορίζεται:

« Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α...».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 97 παρ.2 του ν.4446/2016 ορίζεται:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή εν προκειμένω η εταιρεία «.....» περαίωσε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο με την αποδοχή και εξόφληση του με αριθμ...../21-07-2009 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσεως του Ν.3697/2008.

Επειδή, κατόπιν της περαίωσης περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ η από 06/08/2012 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνσης Ελέγχων, σύμφωνα με την οποία δυνάμει της ΑΒΜ/ΟΙΕ/182 παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών διενεργήθηκε έρευνα προκειμένου να διαπιστωθεί η νομιμότητα λειτουργίας διαφόρων εταιρειών. Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι οι εταιρείες που ίδρυσαν ορισμένα πρόσωπα, ήταν ανύπαρκτες στις διευθύνσεις που δήλωναν ως επαγγελματική έδρα, ανενεργές χωρίς να εμφανίζουν καμία δραστηριότητα πέραν της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό την ιδιοποίηση ΦΠΑ. Μεταξύ των εταιρειών αυτών είναι και η εταιρεία «.....», ΑΦΜ, φορολογικά στοιχεία της οποίας έλαβε η «.....» στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο. Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η διαπίστωση περί ανυπαρξίας και εικονικότητας της εταιρείας «.....», έγινε με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ εν έτη 2012, ως εκ τούτου η εν λόγω διαπίστωση αποτελεί σαφώς νέο στοιχείο το οποίο προέκυψε μεταγενέστερα της περαίωσης.

Επειδή δυνάμει της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης διενεργήθηκε έλεγχος για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο κατόπιν της υπ'αριθμ...../16.12.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη την 19/10/2016 και κοινοποιήθηκε την 04/01/2017, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής και παρατάσεων αυτής, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, 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 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 συναλλακτικώς 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) (βλ. 3528, 1184/2010, 1498/2011, 506/08-02-2012, 116/2013 ΣΤΕ).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στην από 06-08-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από 22-04-2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν έρευνας και ελέγχων των οικονομικών και αστυνομικών αρχών και με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, διαπιστώθηκε η συναλλακτική ανυπαρξία συγκεκριμένων εταιρειών μεταξύ των οποίων και της εκδότριας επιχείρησης, και συγκεκριμένα βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση από το ΣΔΟΕ (όπως αναφέρεται στην σελίδα 2 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ), διαπιστώθηκε ότι: «... μετά από έλεγχο στο υποσύστημα TAXIS, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές ΦΠΑ, μερικές μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Επίσης δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών καθώς επίσης δεν έχει υποβάλλει

δήλωση διακοπής εργασιών. Σε επιτόπια έρευνα του ΣΔΟΕ στη δηλούμενη επαγγελματική έδρα, δεν βρέθηκε να λειτουργεί. Είναι προφανές και πέρα από κάθε αμφισβήτηση ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, αφού οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ, δεν έχει προβεί ποτέ σε αγορές, δεν έχει απασχολήσει προσωπικό και εκδίδει μόνο φορολογικά στοιχεία με σκοπό αφενός μεν η ίδια να ιδιοποιηθεί τον ΦΠΑ και αφετέρου η λήπτρια να εμφανίσει στα φορολογικά της στοιχεία αυξημένες δαπάνες».

Ο προσφεύγων συνδιαχειριστής της εν λόγω εταιρείας ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και προς επίρρωση αυτού επικαλείται την πλήρη εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, την 23/12/2005 με πίστωση του λογαριασμού που τηρούσε η εκδότρια εταιρεία στην και επίσης ισχυρίζεται ότι και αν ακόμη κριθεί ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο η εταιρεία αποδεικνύει ότι καλοπίστως αγνοούσε την εν λόγω εικονικότητα.

Ωστόσο ως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, η εκδότρια επιχείρηση προκειμένου να παρουσιάζονται οι συναλλαγές ως πραγματικές, δημιουργεί μόνης της εικονικά αποδεικτικά στοιχεία, καταθέτοντας η ίδια στους λογαριασμούς χρήματα, για τα οποία ταυτόχρονα ή λίγο αργότερα προβαίνει στην ανάληψή τους. Δεδομένου αυτού, η εξόφληση των συγκεκριμένων τιμολογίων με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ενώ ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί καλοπιστίας δεν λαμβάνεται υπόψη καθόσον η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή όταν ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος(ΣτΕ 1184, 1126/2010 και ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προβάλλει ισχυρισμούς περί παράλειψης ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης, ωστόσο αλυσιτελώς προβάλλονται καθώς δεν αφορούν την υπό κρίση περίπτωση του ειδικού προστίμου ΦΠΑ.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (**άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ**) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το **άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ**, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/10/2016 έκθεση ελέγχου ειδικού προστίμου ΦΠΑ, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, με την ιδιότητά του ως πρώην συνδιαχειριστής της εταιρείας «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 55 παρ.2 δ του ν.4174/2013 855,00 ευρώ (1.710,00 Χ 50%)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.