



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 : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 13/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2457

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. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά της **υπ'αριθμ...../2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την **υπ'αριθμ...../2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ. , των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2016** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 λόγω παράβασης διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) συνολικού ποσού **188.793,53 ευρώ**.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 19/10/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις εξής παραβάσεις :

α)εμφανίζει ανακριβώς στον ισολογισμό της επιχείρησης (την 31/12/2004) ακίνητο πάγιο το οποίο έχει απολέσει λόγω πλειστηριασμού από το έτος 1999 και δεν ανήκει στην κυριότητά της κατά παράβαση των άρθρων 27 παρ.4 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ.3 , 27παρ.1,6,7 28 παρ.3,6, 2 παρ.1 και 4 παρ.2 του ιδίου Π.Δ./τος. Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8 του ν.2523/1997 όπως ισχύουν με το άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **293,33** (880,00 X 1/3).

β)Ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε πέντε (5) εικονικά τιμολόγια για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 59.430,00 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11,12,18 του Π.Δ. 186/1992 και 19 παρ.4 του ν.2523/1997. Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **23.772,00 ευρώ** (59.430,00 X 40%).

γ)εξέδωσε δεκατρία (13) εικονικά τιμολόγια πώλησης-Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 409.620,50 ευρώ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους προς την συστεγαζόμενη και ιδίων συμφερόντων επιχείρηση «.....», ΑΦΜ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 11,12,18 του Π.Δ. 186/1992 και 19 παρ.4 του ν.2523/1997.

Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **163.848,20 ευρώ** (409.620,50 X 40%).

δ)Υπέβαλε ανακριβή Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών του έτους 2004 κατά παράβαση του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992. Για την εν λόγω παράβαση επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ.ζ του ν.2523/1997 όπως ισχύουν με το άρθρο 7 παρ.3 περ.ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ποσού **880,00** (880,00 X 3 X 1/3).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί άλλως εξαφανισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ένσταση παραγραφής. Η εν λόγω πράξη έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή και ακόμη και στην δεκαετή παραγραφή. Προς επίρρωση αυτού επικαλείται το δεδικασμένο της υπ' αριθμ.1623/2016 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο σκεπτικό της οποίας αναφέρεται ότι οι συνεχείς παρατάσεις στην παραγραφή των δικαιωμάτων του Δημοσίου προδήλως παραβιάζουν την αρχή της ασφάλειας δικαίου που απορρέει από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1 και 25 παρ.1 εδ.α του Συντάγματος .
- Η προσφεύγουσα εταιρεία από το έτος 1999, βρίσκεται σε αδράνεια, χωρίς την παραμικρή δραστηριότητα και αυτό προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματα τα οποία είναι μηδενικά, καθώς και από την αδυναμία εξεύρεσης των εκπροσώπων αυτής.
- Η φορολογική αρχή αποδίδει σε βάρος της εταιρείας παραβάσεις ΚΒΣ όχι με βάση πραγματικά στοιχεία αλλά με υποθέσεις τις οποίες στηρίζει σε αβάσιμα στοιχεία. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι εκδόθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία και της προσφεύγουσας εταιρείας τιμολόγια και δελτία αποστολής διαφόρων πελατών ή προμηθευτών, όμως οι αναφερόμενοι πελάτες και προμηθευτές κατά τον χρόνο των συναλλαγών ήσαν υπαρκτοί. Η διαπίστωση του ελέγχου ότι και η εταιρεία αυτή ήταν στο φερόμενο ως κύκλωμα εκδόσεως κυκλικής μορφής εικονικών τιμολογίων «CAROUSEL» δεν αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία καθώς αυτή προέβαινε σε παραγγελίες, προμηθεύονταν πράγματι δέρματα τα οποία πωλούσε στο εσωτερικό της χώρας αλλά και σε χώρες του εξωτερικού.
- Η φορολογική αρχή ανατρέπει πλήρως τα φορολογικά δεδομένα και πεπραγμένα τα οποία είχε δεχθεί ανεπιφύλακτα με την περαίωση της εν λόγω χρήσης καθώς και με την επιστροφή ΦΠΑ που είχε χορηγηθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία.
- Τα περισσότερα από τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς αφού ο τρόπος αυτός εξόφλησης του τιμήματος ήταν απολύτως νόμιμος.
- Η Φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να ελέγξει και να αποφανθεί αιτιολογημένα, διενεργώντας ελεγκτικές επαληθεύσεις , για την ανυπαρξία των συναλλαγών.
- Ο θεσπιζόμενος με την διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ.β του ν.2523/1997 αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού του επιβλητέου προστίμου αντίκειται στο άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος και αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας.

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 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

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

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 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 τις 31.12.2015 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 προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για την υπό κρίση χρήση έχει περαιώσει, ωστόσο όπως προκύπτει από το κεφάλαιο 3.7 «ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ-ΤΕΛΕΥΤΑΙΟ ΠΕΡΑΙΩΜΕΝΟ ΕΤΟΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, οι χρήσεις για τις οποίες εμφανίζεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε είναι οι χρήσεις 1999-2002 με τον ν.3697/2008 (σχετικό απογραφικό σημείωμα περαίωσης Νο). Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε έλεγχος για τις οικονομικά έτη 2004 έως 2008 (χρήσεις 2003 έως 2007) για την διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) κατόπιν της υπ'αριθμ...../14-11-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, δυνάμει Δελτίων Πληροφοριών βάσει των οποίων προκύπτει η τέλεση σοβαρών παραβάσεων φοροδιαφυγής και συμμετοχή σε κύκλωμα κυκλικής απάτης ΦΠΑ (CAROUSEL) και συγκεκριμένα των κάτωθι :

α) Το με αριθμ. πρωτ./18-05-2009 έγγραφο της Οικονομικής Επιθεώρησης Πελοποννήσου καθώς και τα στοιχεία του επισυναπτόμενου σε αυτό πληροφοριακού δελτίου της ΥΠ.Ε.Ε.Π.Δ. Μακεδονίας τα οποία αφορούν συναλλαγές της χρήσης 2005 της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ,

β) Το με αριθμ. πρωτ...../09-07-2010 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Άργους, το οποίο αναφέρεται σε συναλλαγές των χρήσεων 2005 και 2006 της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την ατομική μεταφορική επιχείρηση , ΑΦΜ και συγκεκριμένα ως λήπτριας φορτωτικών για ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας από τις επιχειρήσεις και και για ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας προς την επιχείρηση

γ) Το με αριθμ. πρωτ...../07-08-2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Α' Σερρών το οποίο αφορά συναλλαγές χρήσης 2006 της προσφεύγουσας εταιρείας ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων με εκδότρια την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ για την οποία διαπιστώθηκε ότι συμμετείχε σε κύκλωμα επιχειρήσεων κυκλικής απάτης ΦΠΑ (CAROUSEL).

δ) Τα Δελτία Πληροφοριών ΠΕΚ Πατρών και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ...../14-06-2011 έγγραφο του ΠΕΚ προς την Δ.Ο.Υ Τρίπολης το οποίο αναφέρεται σε εικονικότητα των συναλλαγών των χρήσεων 2003 -2007 της προσφεύγουσας εταιρείας με την εταιρεία «.....» καθώς και από στοιχεία του

ελέγχου προκύπτει ότι οι συναλλασσόμενες εταιρείες εμπλέκονται σε διεθνές κύκλωμα επιχειρήσεων κυκλικής απάτης ΦΠΑ (CAROUSEL).

ε) Το με αριθμ. εμπιστευτικού πρωτ...../28-04-2010 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κιάτου βάσει του οποίου συντάχθηκε η από 24/11/2010 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 και κοινοποιήθηκε την 9/12/2010 η με αριθμό/2010 ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης σύμφωνα με την οποία στην χρήση 2003, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η παράβαση λήψης τριάντα επτά (37) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 421.894,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 75.940,86 ευρώ με εκδότη την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ

Επειδή κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 και του άρθρου 84 του ισχύοντος στην υπό κρίση περίπτωση ν.2238/1994 διενεργήθηκε έλεγχος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη την **10/11/2016** και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την **16/11/2016**, ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής και παρατάσεων αυτής συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της παραγραφής, επικαλείται την εφαρμογή της υπ'αριθμ.1623/2016 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι συγκεκριμένες διατάξεις περί παρατάσεων παραγραφής ως εκ τούτου δε δύναται να ληφθεί υπόψη η εν λόγω απόφαση.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή στις παρ.2 και 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί

φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή 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. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος βασιζόμενος σε : α)στοιχεία υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ β)στοιχεία υφιστάμενων παραβάσεων Κ.Β.Σ., γ)δεδομένα συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών της επιχείρησης σε σύγκριση με αυτά που δήλωσαν οι πελάτες και προμηθευτές της δ)στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών που χορηγήθηκαν στον έλεγχο κατόπιν σχετικού αιτήματος από την Δ/ση Ελέγχων και ε)δελτία πληροφοριών άλλων Δ.Ο.Υ. και ελεγκτικών υπηρεσιών της χώρας αλλά και εκτός αυτής, αναλυτικά και τεκμηριωμένα προέβη στον καταλογισμό των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Στην οικεία έκθεση ελέγχου περιγράφονται τα πραγματικά περιστατικά τα οποία αφορούν την λήψη και την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Τα τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά αφορούν συναλλαγές με επιχειρήσεις στις οποίες διενεργήθηκε έλεγχος οι οποίες είτε κρίθηκαν εξ' ολοκλήρου εικονικές είτε διαπιστώθηκε από συγκεκριμένες επαληθεύσεις ότι εξέδωσαν και έλαβαν πλήθος εικονικών τιμολογίων για να δικαιολογήσουν την δραστηριότητά τους στα πλαίσια λειτουργίας του κυκλώματος CAROUSEL το οποίο λειτουργούσε με την συμμετοχή ελληνικών, και επιχειρήσεων προκειμένου είτε να αποφύγουν την απόδοση ΦΠΑ είτε να τους χορηγηθεί επιστροφή ΦΠΑ.

Το εν λόγω προκύπτει από το υπ' αριθμ. ΕΜΠ...../25-06-2008 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ, Δ' Τμήματος/VIES (Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών) στο οποίο προκύπτει ότι οι και φορολογικές αρχές γνώρισαν ότι πράγματι λειτούργησε κύκλωμα επιχειρήσεων κυκλικής απάτης ΦΠΑ στον κλάδο εμπορίας και κατεργασίας δερμάτων.

Στα στοιχεία του πίνακα των εμπλεκόμενων ελληνικών επιχειρήσεων του εν λόγω εγγράφου συμπεριλαμβάνονται και οι συστεγαζόμενες ιδίων συμφερόντων επιχειρήσεις «.....»-προσφεύγουσα και «Δ.Μ.», ΑΦΜ καθώς και η «.....», ΑΦΜ

Επειδή η φορολογική αρχή από την πλευρά της κατόπιν έρευνας και ελέγχου σε συνεργασία με λοιπές ελεγκτικές αρχές καθώς και με διοικητικές αρχές του εξωτερικού προέβη στις διαπιστώσεις περί μη δυνατότητας πραγματοποίησης των συναλλαγών και συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία οφείλει στην ανταπόδειξη αυτών. Ωστόσο η προσφεύγουσα ενώ αφενός αναφέρει ότι από το έτος 1999 βρίσκεται σε αδράνεια, χωρίς την παραμικρή δραστηριότητα αφετέρου ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν. Παρά τις προσκλήσεις που στάλθηκαν από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, στα μέλη του Δ.Σ. καθώς και στους μετόχους αυτής (βλ. κεφ. «Επιδοθείσες προσκλήσεις ελέγχου» της οικείας έκθεσης ελέγχου) δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και στοιχεία αυτής καθώς και δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της. Ομοίως και κατά το ενδικοφανές στάδιο, δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση προσφυγή, ισχυρισμούς της.

Επειδή στην παρ.3 περ.β και ζ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

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

α).....

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

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση...».

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015. Με την επιβολή κυρώσεων σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι α) οι εφαρμοζόμενες, από την Διοίκηση διατάξεις, ενέχουν από τον τυπικό νομοθέτη στοιχεία αναλογικότητας, καθώς κλιμακώνονται ανάλογα με την βαρύτητα της

παράβασης και β) η φορολογική αρχή ενεργεί στο πλαίσιο της δέσμιας αρμοδιότητας και δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί σχετικά με την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας αλυσιτελώς προβάλλονται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14/12/2016** και με αρ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο της περ. (ζ) της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 : **293,33€**

Πρόστιμο της περ. (β) της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 : **163.848,20€**

Πρόστιμο της περ. (β) της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 : **23.772,00€**

Πρόστιμο της περ. (ζ) της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 : **880,00€**

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ **188.793,53€**

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