



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 946/11-04-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008).

β. Με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), για τη διαχειριστική περίοδο 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009).

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

6. Την από .../.../2017 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία **ασκήθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...../...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 129.933,72 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν διαπιστώθηκε ότι, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 43.311,24 €, προερχόμενο από φορολογητέες αγορές και δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της είκοσι (20) φορολογικών στοιχείων και, ειδικότερα, Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ), συνολικής καθαρής αξίας 295.031,70 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 43.311,24 € και καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880,00 €, τα οποία κρίθηκαν από τον επανέλεγχο εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, ως ακολούθως:

α. Δύο (2) ΔΑ–ΤΠ συνολικής καθαρής αξίας 27.565,68 € πλέον Φ.Π.Α. 19% συνολικής αξίας 5.237,47 €, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

β. Οκτώ (8) ΔΑ–ΤΠ συνολικής καθαρής αξίας 113.021,44 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 16.258,00 €, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

γ. Δέκα (10) ΔΑ–ΤΠ συνολικής καθαρής αξίας 154.444,58 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 21.815,77 €, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Τα ανωτέρω συνιστούν παραβάσεις, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008

που επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2008, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο): $43.311,24 \text{ €} \times 3 = 129.933,72 \text{ €}$.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 της προσφεύγουσας εταιρείας.

2.

Με την με αριθμό/...../...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 108.955,56 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν διαπιστώθηκε ότι, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 36.318,52 €, προερχόμενο από φορολογητέες αγορές και δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της δεκατεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων και, ειδικότερα, Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ), συνολικής καθαρής αξίας 240.165,80 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 36.318,52 € και καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880,00 €, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα, τα οποία κρίθηκαν από τον επανέλεγχο εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Τα ανωτέρω συνιστούν παραβάσεις, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2009

που επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο

2009, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο): $36.318,52 \text{ €} \times 3 = 108.955,56 \text{ €}$.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../.....-2016 **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ.**, για τις **διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009** της προσφεύγουσας εταιρείας.

Να σημειωθεί ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 (διαχειριστικές περίοδοι 2008 και 2009, αντίστοιχα) με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, τυπικώς και ουσιαστικώς και να ακυρωθούν στο σύνολό τους οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η προσφεύγουσα αρνείται την ύπαρξη εικονικότητας στις συναλλαγές που απεικονίζονται στα τριάντα τέσσερα (34) επίμαχα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων 2008 και 2009 και ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές.

2.

Ελλείπουν νέα – συμπληρωματικά στοιχεία ως νόμιμη βάση του φορολογικού επανελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 2008.

3.

Απαιτείται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή του επίδικου προστίμου. Συγκεκριμένα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 (που ήδη αναριθμήθηκε σε άρθρο 72) παράγραφος 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 26/07/2013. Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015), καταργήθηκε από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 17/10/2015, η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και δεν προβλέπεται, πλέον, η επιβολή διοικητικής κύρωσης στον Φ.Π.Α. σε βάρος λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων).

4.

Οι δύο (2) προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθίστανται άκυρες λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του Ν.3888/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992)**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους της προσφεύγουσας εταιρείας:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, ορίζεται ότι

«4. **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 φορολογικώς 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«5. **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, ορίζεται ότι

«9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της,

καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας **εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000) ορίζεται ότι

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει: β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.».

Επειδή από σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (**ΣτΕ 117/2013**)

«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 (πράξη προσδιορισμού του φόρου) παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, ορίζεται ότι

«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον 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 εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Οι διατάξεις του άρθρου 66 (που ήδη αναριθμήθηκε σε άρθρο 72) παράγραφος 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) έχουν εφαρμογή για παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης ανάγεται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 26/07/2013 και έπειτα, οι δε διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 έχουν, επίσης, εφαρμογή για παραβάσεις των οποίων ο χρόνος διάπραξης ανάγεται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 17/10/2015 και έπειτα.

Συνεπώς, ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009, αναφορικά με τα πρόστιμα που προβλέπονται με βάση τις διατάξεις του εν λόγω νόμου, ορίζεται ότι

«2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα, διακεκριμένως, για περισσότερες από μία παραβάσεις που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.».

Επειδή, η εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με **Α.Φ.Μ.:**, φορολογικής και ελεγκτικής αρμοδιότητας **Δ.Ο.Υ.**, ήταν, ουσιαστικά, **ανύπαρκτη επιχείρηση**, η οποία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία τα δύο (2) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 27.565,68 € πλέον Φ.Π.Α. 19% συνολικής αξίας 5.237,47 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008 και τα δεκατέσσερα (14) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 240.165,80 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 36.318,52 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2009, όπως περιγράφεται και επεξηγείται αναλυτικά στα **Πληροφοριακά Δελτία** με αριθμούς πρωτοκόλλου/2011 τ.../..... και/...-03-2012 τ.../..... .

Επειδή, από την από .../.../2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... τότε/..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, **προκύπτει και αποδεικνύεται σαφές** ότι η ελεγχθείσα ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα οκτώ (8) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με **Α.Φ.Μ.:** προς την προσφεύγουσα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008. Βάσει δε της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/...-06-2012 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) σε βάρος της προσφεύγουσας, την οποία αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα με την με αριθ. πρωτ./...-01-2016 Υπεύθυνη Δήλωσή τ... (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) Πρόεδρος του Δ.Σ., Διευθύν..... Σύμβουλος και νόμιμ..... εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κ. του με Α.Φ.Μ.:
Η ως άνω από .../.../2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... τότε/..... εισφέρει τα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία που απαιτούνται για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 της προσφεύγουσας.

Επειδή, από την από .../.../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία, **προκύπτει και αποδεικνύεται σαφές** ότι η ελεγχθείσα ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα δέκα (10) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με **Α.Φ.Μ.:** προς την προσφεύγουσα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008. Βάσει δε της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό/...-02-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) σε βάρος της προσφεύγουσας, την οποία αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα με την με αριθ. πρωτ./...-01-2016 Υπεύθυνη Δήλωσή τ... (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) Πρόεδρος του Δ.Σ., Διευθύν..... Σύμβουλος και νόμιμ..... εκπρόσωπος της προσφεύγουσας κ. του με Α.Φ.Μ.:
Η ως άνω από .../.../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. εισφέρει τα νέα – συμπληρωματικά στοιχεία που απαιτούνται για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθ. 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθ. 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 της προσφεύγουσας.

Επειδή, από την από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ.../..... για την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθ. πρωτ.-09-2015 έγγραφο (εισερχόμενο στη Δ.Ο.Υ. με αριθ. πρωτ.-09-2015), **προκύπτει και αποδεικνύεται σαφώς** ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση «..... του» με **Α.Φ.Μ.:** ήταν, ουσιαστικά, **ανύπαρκτη επιχείρηση**, η οποία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα δύο (2) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008 και τα δεκατέσσερα (14) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2009, τα οποία η προσφεύγουσα **αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενήργησε δε έκπτωση του αναλογούντα Φ.Π.Α.** Η ως άνω από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ.../..... εισφέρει τα **νέα – συμπληρωματικά στοιχεία** που απαιτούνται για τη διενέργεια του επανελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και αποτελεί **αναπόσπαστο τμήμα** της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 της προσφεύγουσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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.», πλην, όμως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επειδή, από τις από .../.../2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... τότε/....., .../.../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. και .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του/..... και την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2008 και 2009 της προσφεύγουσας εταιρείας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες, σε βάρος της, παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των τριάντα τεσσάρων (34) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων και την έκπτωση του αναλογούντα Φ.Π.Α.. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά των προστίμων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, ο φορολογικός επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστатωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα – παραβάσεις που περιγράφονται στις σελίδες 2 και 3 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του επανελέγχου**, όπως διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου γίνονται πλήρως αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενα ποσά ειδικών προστίμων Φ.Π.Α. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1. Διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)

Η με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή

$$43.311,24 \text{ €} \times 3 = \underline{129.933,72 \text{ €}}.$$

2. Διαχειριστική περίοδος 2009 (01/01/2009 – 31/12/2009)

Η με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή

$$36.318,52 \text{ €} \times 3 = \underline{108.955,56 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής 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.