



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 13-02-2017
Αριθ. Απόφασης: 507

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.
gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17-10-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου : **ενδικοφανή προσφυγή** της **με Α.Φ.Μ.** κατοίκου Πειραιάς

Θεσσαλονίκης επί της οδού **κατά:** α) της **με αριθμ. /29-08-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, β) της **με αριθμ. /29-08-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, γ) της **με αριθμ. /29-08-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, δ) της **με αριθμ. /29-08-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και των από 30/06/2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του 12^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.).

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

5.Τη με ημερομηνία **17-10-2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

6.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **17-10-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της **με Α.Φ.Μ. (** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη

και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμ. : **/29-08-2016** οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 113.562,42 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 136.274,90 €,

β) Με την αριθμ. **29-08-2016** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 102.947,96 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 123.537,55 €,

γ) Με την αριθμ. : **/29-08-2016** οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 120.227,95 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 144.273,54 €,

δ) Με την αριθμ. **/29-08-2016** οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 116.151,30 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 139.381,56 €.

Αφορμή του ελέγχου, αποτέλεσε αφενός, η διενέργεια προγενέστερου ελέγχου του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), στην εταιρεία « _____ », από τον οποίο διαπιστώθηκε η έκδοση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία τους, για τη χρήση 2008 και αφετέρου, η αποστολή του με αριθ. _____ /12-11-2010 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. Δυτικής Μακεδονίας για την κατάσχεση στοιχείων που ανευρέθηκαν στην εγκαταλελειμμένη έδρα της επιχείρησης. Από την επεξεργασία αυτών, διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2007 και 2008 η προσφεύγουσα επιχείρηση, έλαβε από την επιχείρηση «Ι _____ », με ΑΦΜ _____, πλήθος φορολογικών στοιχείων για αγορά καρτών ανανέωσης χρόνου ομιλίας κινητής τηλεφωνίας. Για τις συναλλαγές με την επιχείρηση «Ι _____ », κατά τη χρήση 2008, διαπιστώθηκε ότι οι κάρτες τιμολογήθηκαν με αξίες σχεδόν διπλάσιες αυτών της λιανικής πώλησης. Από τον έλεγχο των κατασχεμένων στοιχείων δεν κατέστη δυνατή η επαλήθευση καταχώρησής τους στα τηρούμενα βιβλία, λόγω μη προσκόμισής τους.

Σύμφωνα με το ιστορικό του επανελέγχου, έχει διαπιστωθεί από προηγούμενους ελέγχους ότι η προσφεύγουσα έχει εγκαταλείψει την έδρα της επί της οδού _____ και το κατάστημα ήταν εγκαταλελειμμένο και κλειστό, ενώ δεν έγινε καμία μεταβολή στο αρμόδιο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για μεταφορά έδρας ή διακοπής εργασιών. Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις επανειλημμένες προσκλήσεις τόσο του 12^ο Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου

όσο και προγενέστερων ελέγχων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και λόγω της λήψης εικονικών ως προς την αξία, εικονικών φορολογικών στοιχείων οι οποίες συνιστούν ουσιώδεις πλημμέλειες, συνεπεία των οποίων επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα της ως προς το σκέλος των ακαθαρίστων εσόδων και δαπανών και με συνακόλουθη συνέπεια την ανακρίβεια των βιβλίων, η φορολογική αρχή προσέφυγε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, βάσει των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2238/1994, στη φορολογία εισοδήματος και βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, στη φορολογία Φ.Π.Α..

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /17-10-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της επιχείρησης, στο πρόσωπο της.
- Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας για το χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών και μη απόδειξη της φερόμενης εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.
- **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της επιχείρησης, στο πρόσωπο της**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...2... 10. Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών,θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο.....11...»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου,ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου,».

Επειδή, η έννοια των εικονικών στοιχείων ορίζεται στο άρθρο 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου ως εξής: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της 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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία,

κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, **ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «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 στη 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, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004, ορίζονται τα εξής: «3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. 4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

Επειδή ακολούθως, με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 με την οποία έγινε δεκτή η με αριθμό 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι : «Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι

εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Επειδή, με βάση τη νομολογία έχει κριθεί (ΣΤΕ 7/2014, 424/2013, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.): «Αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα, κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2007-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008, φέρεται ότι διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις διαφημίσεις και τηλεπικοινωνιακό υλικό, με έδρα την οδό 44 στην Κοζάνη.

Με την προσφυγή της κατά των ανωτέρω πράξεων, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι μη νόμιμα επιβλήθηκαν σε βάρος της οι ανωτέρω φόροι και προσαυξήσεις, οι οποίοι, αντιθέτως, έπρεπε να επιβληθούν, βάσει του αρθρ. 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, σε βάρος του Ι Ι, ο οποίος ήταν και ο πραγματικός φορέας της επιχείρησης.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι, η ίδια διατηρούσε αρχικά επιχείρηση παροχής υπηρεσιών διαφήμισης για την προώθηση προϊόντων των επιχειρήσεων του της κινητής τηλεφωνίας, με την κατασκευή διαφημιστικών αφισών, μακετών, φυλλαδίων και άλλων παρεμφερών ειδών, κατόπιν όμως συμφωνίας με τον Κ. , του παραχώρησε όλα τα εμπορικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης, προκειμένου να την λειτουργήσει αυτός αποκλειστικά για λογαριασμό του. Για τη διευκόλυνση αυτή που του παρείχε, εξασφάλισε ένα σίγουρο ικανό μηνιαίο εισόδημα από την εργασία της, ως υπεύθυνη διαφημιστικής προωθήσεως των προϊόντων της κινητής τηλεφωνίας, εργαζόταν δε, σε υπεύθυνη θέση σε έναν μεγάλο όμιλο επιχειρήσεων, και υπό το φόβο μήπως και απωλέσει τη μόνιμη εργασία της. Δεν είχε όμως, καμία ανάμειξη στη λειτουργία της επιχείρησης, καθώς δεν ήλθε ποτέ σε επαφή με κάποιον πελάτη ή προμηθευτή ούτε

ασχολήθηκε με την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και ως εκ τούτου αγνοεί τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια. Επιπλέον αναφέρει, πως η τελευταία μεταβολή έδρας στην Γ.

- ΚΟΖΑΝΗ, έγινε γνωστή σ' αυτήν από συμπολίτες της, και μάλιστα την συγκεκριμένη έδρα δεν την είχε καν επισκεφτεί. Επιπρόσθετα των ανωτέρω, αναφέρει ότι από τον Αύγουστο του 2001 μετακόμισε μόνιμα στην Περαιά Θεσσαλονίκης επί της οδού αποξενωμένη πλήρως από την ατομική της επιχείρηση. Επίσης, σχετικά με την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, η ίδια αναφέρει ότι ουδεμία πρόθεση είχε να λάβει εν μέρει εικονικά τιμολόγια, εξάλλου για όσο χρονικό διάστημα λειτουργούσε η ίδια την επιχείρησή της δεν υπέπεσε σε καμία φορολογική παράβαση. Εν κατακλείδι, η προσφεύγουσα καταλήγει ότι εάν τα ως άνω εμπορικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης χρησιμοποιήθηκαν κατά παραβατικό τρόπο, τούτο συμβαίνει εν αγνοία της και σαφέστατα παρά τη θέλησή της.

Επειδή, κατά την έννοια του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρ.19 του ν. 2523/1997, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται ότι ήταν παντελώς αμέτοχη προς τη συναλλαγή, με την έννοια ότι παρέδωσε οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, ήτοι στον κ.,

τα σχετικά βιβλία και στοιχεία, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα δεν θα έφερε ευθύνη αν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης αφαιρέθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή της κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτή δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων. Αναφορικά με τον ισχυρισμό, περί μεταβολής και μεταφοράς της έδρας επί της οδού

στη Κοζάνη, από το αρχείο του μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, προκύπτει η με αριθ.

/21-1-2005 δήλωση μεταβολής που αφορά την αλλαγή έδρας επί της οδού Ι, στην οποία εμπεριέχεται το με αριθ. /21-1-2005 συμφωνητικό μίσθωσης επαγγελματικής στέγης, υπογεγραμμένο από την εκμισθώτρια και μισθώτρια την Ι.

Σημειώνεται ότι στον ανωτέρω φάκελο δεν ανευρέθησαν εξουσιοδοτήσεις και το γεγονός ότι για οποιαδήποτε μεταβολή στο μητρώο πρέπει να παρίσταται ο φορολογούμενος αυτοπροσώπως ή άλλος εξουσιοδοτημένος από αυτόν, τεκμαίρεται ότι η προσφεύγουσα παρίστατο στην ανωτέρω μεταβολή.

Επίσης, σχετικά με την αρ. Ιβ'/24-6-2016 έκθεση επίδοσης της εξώδικης διαμαρτυρίας – πρόσκλησης σε βάρος του Ι, επισημαίνεται ότι αυτή έγινε μόλις πρόσφατα και μετά την επίδοση από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου του σημειώματος άρθρου 28 του ν. 4174/2013, ενώ ο έλεγχος διενεργείται από το έτος 2010 ενώ έχουν επιδοθεί στην προσφεύγουσα πλήθος προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και κλήσεων σε ακρόαση στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε.

Εξάλλου, η επίκληση των με αριθ. 851/2013, 533/2014, 90/2015 αποφάσεων του Αρείου Πάγου, σύμφωνα με τις οποίες κρίθηκε ότι για τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής ευθύνεται ο εν τοις πράγμασι διαχειριστής της επιχείρησης, αβασίμως προβάλλεται, καθότι η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψη ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας για το χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών και μη απόδειξη της φερόμενης εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «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, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του 12^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναγράφει στις σελίδες

8 και 9 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 8-9), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς. Συγκεκριμένα, το 9^ο Ε.Σ.Ε. επεξεργάστηκε κατασκευασμένα στοιχεία, τα οποία παραδόθηκαν από το ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας, μεταξύ των οποίων και είκοσι έξι (26) τιμολόγια αξίας 520.484,82 € εκδόσεως της επιχείρησης «Γ...» με ΑΦΜ (...), προς την επιχείρηση της (...), για πώληση καρτών ανανέωσης χρόνου ομιλίας κινητής τηλεφωνίας. Το 9^ο Ε.Σ.Ε. από την επεξεργασία αυτών διαπίστωσε ότι:

α) οι τιμές μονάδας στα υπό κρίση στοιχεία δεν έχουν καμία συνάφεια με οποιαδήποτε αξία οποιασδήποτε κάρτας στην αγορά

β) οι τιμές μονάδας στα υπό κρίση στοιχεία έχουν στο μεγαλύτερο σύνολό τους ακριβώς διπλάσια αξία από τις πραγματικές στα ίδια ακριβώς είδη,

γ) από τη σύγκριση μεταξύ των τιμολογίων πώλησης στο ίδιο χρονικό διάστημα, προκύπτει ότι το ίδιο είδος κάρτας άλλοτε πωλείται στην κανονική τιμή της αγοράς και άλλοτε στην διπλάσια τιμή της ονομαστικής αξίας,

δ) η εκδότρια επιχείρηση «Δ...» εξέδιδε την ίδια μέρα πλήθος τιμολογίων, πολλές φορές ακόμα και με ίδια αξία και ίδια ποσότητα ομοίων εμπορευμάτων, με ίδια ώρα έναρξης αποστολής στο τιμολόγιο, με συχνότητα σε μεγάλη ποσότητα καθώς και σε διπλάσια σχεδόν αξία από την επικρατούσα στη αγορά,

ε) από τα παραπάνω τιμολόγια που περιγράφονται προς την προσφεύγουσα επιχείρηση της (...), προέκυψε ότι σε μια μέρα εκδόθηκαν περισσότερα του ενός παραστατικά συνεχόμενα στην αρίθμηση με αξίες κάτω των 15.000,00 €, το καθένα, ώστε να αποφεύγονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 Π.Δ. 186/92, δηλαδή η εξόφληση αυτών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, γεγονός που επισημαίνεται στις εικονικές συναλλαγές. Ως εκδότης η επιχείρηση «Ε...» δεν υποχρεούνταν σε απόδοση Φ.Π.Α. εφόσον η πώληση καρτών κινητής τηλεφωνίας δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α.. Για τις ανωτέρω συναλλαγές δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίησή τους. Ο έλεγχος του 9^{ου} Ε.Σ.Ε. κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες περιπτώσεις δεν αφορούν λάθος εκ παραδρομής, στην περιγραφή του είδους αλλά περιπτώσεις στις οποίες η τιμή μονάδος κοστολογήθηκε σε τιμή σχεδόν διπλάσια της πραγματικής, δηλαδή αφορούν περιπτώσεις μερικώς εικονικής υπερτιμολόγησης και καταλόγισε την παράβαση της έκδοσης των στοιχείων αυτών ως μερικώς εικονικά για αξία ίση με το ποσό της υπερβάλλουσας από την πραγματική αξία όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Μετά τα ανωτέρω ο έλεγχος του 9^{ου} Ε.Σ.Ε. λαμβάνοντας υπόψη :

- Την περιγραφή του είδους
- Τον κωδικό του είδους

- Την ημερομηνία έκδοσης
- Το είδος και τον αριθμό παραστατικού
- Την κατά είδος τιμή μονάδας
- Την κατά είδος ποσότητα
- Την καθαρή αξία κάθε παραστατικού
- Την κατ'είδος ενδεικτική τιμή πώλησης
- Το είδος και τον αριθμό παραστατικού της ενδεικτικής τιμής πώλησης
- Τη συνολική του κάθε είδους με την ενδεικτική τιμή πώλησης
- Την κατ'είδος διαφορά αξίας που προκύπτει μεταξύ της πραγματικής

Προσδιόρισε επακριβώς το ύψος της μερικής εικονικότητας και μάλιστα ανά φορολογικό στοιχείο. Επισημαίνει δε ποιοι είναι οι λόγοι της υπερτιμολόγησης :

- Η αύξηση των κερδών της εκδότριας επιχείρησης και η διόγκωση των πωλήσεων σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένα από διατάξεις άλλων νόμων για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση π.χ. επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λ.π.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διαπιστώσεις του 12^{ου} Ε.Σ.Ε., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 η επιχείρηση «.....» εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα είκοσι έξι (26) τιμολόγια για πώληση μεγάλου αριθμού καρτών κινητής τηλεφωνίας (40700 κάρτες κινητής τηλεφωνίας) σε τιμές υπερτιμολογημένες κατά 100%.

Επισημαίνεται, επίσης, ότι οι κάρτες ανανέωσης χρόνου ομιλίας που αγοράστηκαν κατά τον ανωτέρω τρόπο, πωλήθηκαν στους πελάτες της προσφεύγουσας επιχείρησης στο ήμισυ της αξίας αγοράς.

Αποτέλεσμα των ανωτέρω είναι η προσφεύγουσα επιχείρηση να αυξάνει τις αγορές της κατά το ποσό της εικονικής αξίας και να μειώνεται έτσι το μικτό της κέρδος κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 και κατ'επέκταση τα καθαρά της κέρδη κατά την εικονική αξία και με τον τρόπο αυτό μειώνεται η φορολογητέα ύλη και η απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος στο Δημόσιο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διαπίστωσε ο έλεγχος του 9^{ου} Ε.Σ.Ε., αλλά και τα πορίσματα των δικών του διαπιστώσεων, το 12^ο Ε.Σ.Ε. συντάσσεται με το πόρισμα και τις διαπιστώσεις του ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία από την επιχείρηση «.....» προς την επιχείρηση «.....».

Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των

διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2007-31/12/2007 και 01/01/2008-31/12/2008, δεν είναι ελλιπής και ανεπαρκής, όπως άδικα υποστηρίζει η προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός καθίσταται αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/06/2016, εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αριθμό πρωτ. 1 /17-10-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της Α.Φ.Μ.: .

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

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Υπ'αρ. 17/29-08-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008)

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	71.773,90	356.249,38	356.249,38
Φόρος	14.008,90	127.571,32	127.571,32
Διαφορά φόρου		113.562,42	113.562,42
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		136.274,90	136.274,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		249.837,32	249.837,32

Υπ'αρ. 17/29-08-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007)

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	43.580,93	301.840,45	301.840,45
Φόρος	5.586,89	108.534,85	108.534,85
Διαφορά φόρου		102.947,96	102.947,96
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		123.537,55	123.537,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		226.485,51	226.485,51

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Υπ'αρ. 207/29-08-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	24.133,60	638.377,63	638.377,63
Αξία φορολογητέων εισροών	15.325,54	-	-
Φόρος εκροών	4.585,38	121.291,75	121.291,75
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.803,75		
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		120.009,58	120.009,58
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	218,37		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		144.273,54	144.273,54
Φόρος που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		218,37	218,37
Καταλογιζόμενο ποσό		264.501,49	264.501,49

Υπ'αρ. 207/29-08-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α.
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	208,30	611.572,64	611.572,64
Αξία φορολογητέων εισροών	10.240,71		
Φόρος εκροών	39,58	116.198,80	116.198,80
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.984,59	47,50	47,50
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		116.151,30	116.151,30
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	1.948,01		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		139.381,56	139.381,56
Φόρος που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Καταλογιζόμενο ποσό		255.532,86	255.532,86

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.