



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 20131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

05-12-2016

Αριθμός απόφασης:

4142

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. 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. 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 αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός κατά της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 06-06-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 35.379,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §1,2&9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία, δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της εταιρείας Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 176.895,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.841,10€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην απόέκθεση φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ., του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ..... Ο ως άνω έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2014 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (10ο Τριμελές) και έλαβε υπόψη, τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που αναφέρονται στην απόΈκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Κ.Β.Σ., των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, α)και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Επιβαλλόμενη αναδρομική (άνευ όρων) εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 3 και 4 του ν. 4337/2015, περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσεως (πλην των αφορώντων στον αναλογούντα επ' αυτών Φ.Π.Α.) διοικητικών προστίμων, επί λήψης εικονικών, αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους – για πραγματικές συναλλαγές, φορολογικών στοιχείων αξίας. Η αναδρομική εφαρμογή των νεότερων ρυθμίσεων διαθέτει και συνταγματικό έρεισμα, υπό την έννοια της εφαρμογής της αρχής της ισότητας και της αποκατάστασης της εκ του συντάγματος απορρέουσας αρχής της αναλογικότητας στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων.

2) Επικουρικά, νομικά πλημμελής επιβολή, με την προσβαλλόμενη πράξη, ενιαίου προστίμου για πλείονες αποδιδόμενες αυτοτελείς παραβάσεις, καθόσον σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι αποδιδόμενες παραβάσεις τυγχάνουν αυτοτελείς και όχι γενικές- διάκριση η οποία συνεπάγεται, την επιβολή ξεχωριστού προστίμου για κάθε μία παράβαση. (ad hoc η υπ' αριθμ. 6853/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία ελέγχθηκε, ακριβώς, με τακτικό έλεγχο, από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ ως προς (μεταξύ άλλων) την επίμαχη χρήση 2005 (οικ. έτος 2006), συντάχθηκαν οι απόεκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. – με τις οποίες τα βιβλία προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ειλικρινή- ενώ της καταλογίστηκε επιπλέον φόρος ανά χρήση, στη βάση λογιστικών διαφορών, τον οποίο και εξόφλησε ολοσχερώς. Συνεπώς νόμιμα η προσφεύγουσα κατέστρεψε τα βιβλία και τα στοιχεία

της στην κρινόμενη χρήση 2005 και επίσης νόμιμα δεν μπόρεσε να ανταποκριθεί στο ελεγκτικό αίτημα περί προσκόμισής τους.

4) Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει αναπόδραστα ακυρωτέα το μεν ως παντελώς αόριστη, το δε ως νομικά πλημμελής, αφού δι' αυτής επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα και πάλι ενιαίο πρόστιμο για πλείονες (ουδαμώς προσδιοριζόμενες) αυτοτελείς παραβάσεις.

5) Τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν αληθινές συναλλαγές και ελήφθησαν από την προσφεύγουσα εταιρεία με την πλήρη καλή πίστη, αγνοώντας η ίδια πλήρως κάθε τυχούσα φορολογική παράβαση της εκδότριας εταιρείας καθώς και το γεγονός / πιθανότητα ότι η ως άνω εκδότρια εταιρεία ενεργούσε καλύπτοντας έτερα (τρίτα) πρόσωπα.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Με την υπ' αριθμ.Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών τμήμα (10ο Τριμελές) ακυρώθηκε η υπ' αριθμ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 176.895,00 ευρώ με αιτιολογία την λήψη εικονικών τιμολογίων, κατά τη χρήση 2005. Η εν λόγω Απόφαση ακυρώθηκε ως νομικώς πλημμελής, διότι ούτε στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας η εν λόγω Απόφαση Κ.Β.Σ. εδράζεται, ούτε στην εν λόγω Απόφαση παρατίθενται ή προσδιορίζονται τα ακριβή στοιχεία των φορολογικών στοιχείων η λήψη των οποίων στοιχειοθετεί την αντικειμενική υπόσταση της τέλεσης των ένδικών παραβάσεων, ήτοι ο αριθμός, το αντικείμενο της συναλλαγής και η ημερομηνία εκδόσεως με αποτέλεσμα να ελλείπουν όλα τα ανωτέρω απαραίτητα στοιχεία που συγκεκριμενοποιούν τις ένδικες παραβάσεις, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 αποτελούν αυτοτελείς παραβάσεις και επισύρουν αυτοτελή ισάριθμα πρόστιμα και όχι ενιαίο, όπως εν προκειμένω.

Κατόπιν της ανωτέρω Δικαστικής Απόφασης και προκειμένου να θεραπευθεί η ακυρότητα, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της ίδιας Δ.Ο.Υ., η με αριθμ.εντολή ελέγχου για επανάληψη της διαδικασίας, με την οποία ανατέθηκε ο έλεγχος στους υπαλλήλους της ίδιας Δ.Ο.Υ., α)και β)

Επειδή, στην περίπτ. δ της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :

«. §3. 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)....., γ).....,

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε)στ), ζ).....»

Επειδή, οι επίμαχες παραβάσεις τις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2005 ήτοι πριν από την την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 (01-01-2014) και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ στις 14-06-2016 ήτοι μετά την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12-10-2015) και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιβαλλόμενης αναδρομικής (άνευ όρων) εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του άρθρου 3 και 4 του ν. 4337/2015, και ολοσχερούς απάλειψης των επίμαχων προστίμων, είναι αβάσιμος.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 35.379,00 € (176.895,00 € X 20%), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. δ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 για τη διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 176.895,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.841,10€.

Επειδή, η μη περιγραφή αναλυτικά ενός εκάστου προστίμου στη προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ., δεν συνιστά πλημμέλεια, ούτε επιφέρει βλάβη στον προσφεύγοντα.

Επειδή, ουδεμία επικαλούμενη βλάβη επικαλείται ότι υφίσταται η προσφεύγουσα εταιρεία από τον τοιούτοτρόπως αναφερόμενο υπολογισμό στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης ήτοι ποσοστού 20% επί της συνολικής εικονικής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, στη χρήση 2005.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε κληθεί, και μάλιστα επανειλημμένα, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της καθώς επίσης και να εκφράσει τις απόψεις του ενώπιον του ΣΔΟΕ αλλά και της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ. επί εκάστης των διαπιστωθεισών παραβάσεων, προκειμένου και να ελέγξει και την ανάλυση του ύψους του ενιαίου προστίμου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου λόγω της επιβολής σωρευτικού προστίμου για πλείονες (ουδαμώς προσδιοριζόμενες από τον έλεγχο) αυτοτελείς παραβάσεις , καθόσον σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι αποδιδόμενες παραβάσεις τυγχάνουν αυτοτελείς και όχι γενικές- διάκριση η οποία συνεπάγεται, την επιβολή ξεχωριστού προστίμου για κάθε μία παράβαση, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, από την από Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Κ.Β.Σ., των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, α) και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, προκύπτει ότι από τον διενεργηθέντα από το ΣΔΟΕ έλεγχο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις η με αριθμ. πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της από ενάρξεως μέχρι και την ημερομηνία κοινοποίησης της ως άνω πρόσκλησης καθώς επίσης και τυχόν υφιστάμενης αλληλογραφίας με τις εταιρείες Την ο κος προσκόμισε στο ΣΔΟΕ μέρος των ζητηθέντων τα οποία και κατασχέθηκαν (Αριθμ. έκθεσης κατάσχεσης). Υπέβαλε δε τη με αριθμ. πρωτ. γνωστοποίηση με την οποία δήλωσε ότι δεν μπορούσε να προσκομίσει όλα τα ζητηθέντα, τα υπόλοιπα δε θα τα προσκομίσει όταν τα βρει. Στην συνέχεια δήλωσε γραπτά, σχετικά με τη μη επίδειξη των λοιπών ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, ότι είχε την ατυχία να μπλέξει με κάποιο λογιστή ο οποίος τον εκμεταλλεύτηκε και δεν του παρέδιδε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόσθεσε δε ότι οι χρήσεις 2004, 2005 και 2006 έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο. Από την ως άνω έκθεση κατάσχεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, για την κρινόμενη χρήση 2005, προσκόμισε στον έλεγχο, μόνο τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή

φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό και με τα νομολογιακώς κριθέντα (ΔΕφ Αθ 6003/2015) ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας όφειλε να έχει στην κατοχή του και να προσκομίσει στην φορολογική αρχή τα βιβλία και τα στοιχεία της εταιρείας για την κρινόμενη χρήση 2005, τόσο κατά τον προγενέστερο έλεγχο που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής (και συγκεκριμένα κατά το έτος 2009), όσο και κατά τον έλεγχο, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, εφόσον η υπόθεση εκκρεμούσε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέος ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι η εταιρεία νόμιμα κατέστρεψε τα βιβλία και τα στοιχεία της και, άρα, νόμιμα δεν μπόρεσε να ανταποκριθεί στο αίτημα του ελέγχου περί προσκόμισής τους.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι : «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.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος 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 επιτηδεύματία 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 και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την απόέκθεση φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝπου αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης Πράξης προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην από τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου που αναφέρονται στην απόΈκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Κ.Β.Σ., των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, α)και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η εκδότης εταιρεία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, Α.Φ.Μ. είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Συγκεκριμένα, ως προς την εκδότης εταιρεία.....αναφέρεται ότι:

« Α) Ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στις δ/σεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις.

Β) Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

Γ) Ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες. Κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία. Επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι στο συνολό τους εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιγράφουν.....

..... Από το υπ' αριθμ.έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, προκύπτει ότι το έτος 2005 η ελεγχόμενη, έχει εκδώσει οκτακόσια ένα (801) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας οκτώ εκατομμύρια τριακόσιες ογδόντα δύο χιλιάδες οκτακόσια ενενήντα ένα ευρώ και είκοσι πέντε λεπτά (8.382.891,25€) {με αγορές μόλις δύο (2) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας δεκα πέντε χιλιάδες εξακόσια ευρώ (15.600,00 €)}. Οι παραπάνω αγορές εμπορευμάτων ήταν αδύνατον να καλύψουν τις αντίστοιχες πωλήσεις. »

Επίσης, στην ίδια έκθεση Κ.Β.Σ., αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία της στη χρήση 2005 δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της εταιρείαςσυνολικής καθαρής αξίας 176.895,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.841,10€.

Συγκεκριμένα, ως προς την προσφεύγουσα εταιρεία αναφέρεται ότι:

« Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω επιχείρηση , είναι και η επιχείρηση αρμοδιότητας ΔΟΥ ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, η οποία έχει λάβει:

Στη χρήση 2005 δεκαέξι τιμολόγια (16) συνολικής αξίας εκατόν εβδομήντα έξη χιλιάδες οκτακόσια ενενήντα πέντε ευρώ (176.895,00 €) πλέον Φ.Π.Α. τριάντα μία χιλιάδες οκτακόσια σαράντα ένα ευρώ και δέκα λεπτά (31.841,10€).

Κατόπιν των ανωτέρω τηνσυνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με την υπ' αριθμ.εντολή ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, μετέβη στην έδρα της λήπτριας ελεγχόμενης επιχείρησης

..... και συγκεκριμένα επι της οδούστην για έλεγχο, πλήν όμως η επιχείρηση βρέθηκε κλειστή, και επεδόθη η με αριθμόπρόσκληση ελέγχου.ο νόμιμος εκπρόσωπος της ανωτέρω εταιρείαςπροσήλθε στα γραφεία του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, και προσκόμισε μέρος των ζητηθέντων φορολογικών στοιχείων, τα οποία και κατασχέθηκαν. Ο έλεγχος ζήτησε από τον ίδιο να προσκομίσει τα βιβλία, καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει από την επιχείρησηαρμοδιότητας ΔΟΥ Δ' ΠΕΙΡΑΙΑ, και συγκεκριμένα στη χρήση 2005 δεκαέξι τιμολόγια (16) συνολικής αξίας εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες οκτακόσια ενενήντα πέντε ευρώ (176.895,00 €) πλέον Φ.Π.Α. τριάντα μία χιλιάδες οκτακόσια σαράντα ένα ευρώ και δέκα λεπτά (31.841,10€). Ο νόμιμος εκπρόσωπος της ελεγχόμενης επιχείρησηςυπέβαλε στα γραφεία του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ την υπ' αριθμ. πρωτ.γνωστοποίηση με την οποία δήλωσε ότι θα προσκομίσει τα ανωτέρω συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και τα βιβλία. Όμως η ελεγχόμενη επιχείρηση ουδέποτε προσκόμισε τα ανωτέρω ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία. Υστερα από τα παραπάνω ο έλεγχος του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλόγισε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης τις κάτωθι παραβάσεις:

Χρήση 2005 δεκαέξι (16) παραβάσεις, διότι ζήτησε και έλαβε ισάριθμα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια συνολικής αξίας εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες οκτακόσια ενενήντα πέντε ευρώ (176.895,00 €), πλέον Φ.Π.Α. τριάντα μία χιλιάδες οκτακόσια σαράντα ένα ευρώ και δέκα λεπτά (31.841,10€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 § 2, 3 § 9 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 § 1, 12 § 1 και 30 § 4 του ίδιου Π.Δ.....

....._ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο παρών έλεγχος, σε εκτέλεση της με αρ.απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (.....), που κοινοποιήθηκε στην υπηρεσία μας στιςκαι της προκειμένης επανάληψης διαδικασίας, μετά την με αρ.εντολή ελέγχου, μετέβη τηνστην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα επι, προκειμένου να επιδώσει την με αριθμόπρόσκληση ελέγχου, με την οποία καλούσαμε την ελεγχόμενη να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία που τηρούσε, καθώς και όλα τα φορολογικά στοιχεία, που έχει λάβει από την εταιρεία αρμοδιότητας ΔΟΥ Δ' ΠΕΙΡΑΙΑ στη χρήση 2005 για έλεγχο. Όμως η επιχείρηση βρέθηκε κλειστή. Στη συνέχεια ο έλεγχος μετέβη στην δ/ση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης, και συγκεκριμένα επι της οδού στην, όπου επίσης δεν βρήκε τον ίδιο, ούτε κανέναν άλλο σύνοικο, ή συγγενή, και θυροκόλλησε την ανωτέρω πρόσκληση παρουσία μάρτυρος. Επίσης ο έλεγχος με την υπ' αριθμ. RE GR, κατάσταση, συστημένη επιστολή, απέστειλε και ταχυδρομικώς την με αριθμόπρόσκληση, και στην δ/ση της επιχείρησης και στην δ/ση της κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου αυτής

Μέχρι σήμερα η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία όπως αυτά αναφέρονται στην με αριθμόπρόσκληση.

Ο έλεγχος μετά από έρευνα στο τμήμα διασταυρώσεων του Υπουργείου Οικονομικών μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη επιχείρησηέχει δηλώσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του έτους 2005, που έχει υποβάλει, ότι έχει λάβει από την προμηθεύτριααρμοδιότητας ΔΟΥ Δ' ΠΕΙΡΑΙΑ, στη Χρήση 2005 δεκαέξι (16) τιμολόγια συνολικής αξίας εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες οκτακόσια ενενήντα πέντε ευρώ (176.895,00 €).

Σημειώνεται ότι μετά την μη ανταπόκριση για παροχή πληροφοριών στο αίτημα της υπηρεσίας μας από την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και την μη προσκόμιση και μη επίδειξη στον έλεγχο των παραπάνω τιμολογίων, δεν έχει τη δυνατότητα ο έλεγχος να αναφερθεί στην καθαρή αξία, καθώς και στην ημερομηνία

έκδοσης του καθενός από τα δεκαέξη ληφθέντα τιμολόγια της ελεγχόμενης, από την επιχείρηση
διότι από το τμήμα διασταυρώσεων του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει μόνο το σύνολο των τιμολογίων
ανα επιχείρηση, καθώς και η συνολική αξία αυτών κατ'έτος, και όχι μεμονωμένα καθενός τιμολογίου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπ' όψη τις διατάξεις του ν.4174/2013 , εξέδωσε το με αρ. πρωτ.
.....Σημείωμα Διαπιστώσεων μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Κ.Β.Σ. με αριθ.
..... του έτους 2005, με το οποίο καλούσαμε την ελεγχόμενη επιχείρηση, εντός προθεσμίας είκοσι (20)
ημερών από την επομένη της επίδοσης, να υποβάλλει εγγράφως στην υπηρεσία μας τις απόψεις της. Τα εν
λόγω έγγραφα επιδόθηκαν στον επιτηδευματία, στιςαπό τον επιμελητή της υπηρεσίας μας
..... Ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης κοςπροσήλθε στην υπηρεσία μας και
δήλωσε προφορικά στον έλεγχο, ότι τα τιμολόγια τα οποία του ζητήθηκαν δεν υπάρχουν πλέον. Εκτός της
παραπάνω προφορικής δήλωσης του νομίμου εκπροσώπου της ελεγχόμενης εταιρείας, ουδεμία άλλη
απάντηση έλαβε ο έλεγχος σχετικά με την προσκόμιση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία
κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ
προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε της συναλλαγές
που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, πλην όμως οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιήθηκαν με
αντισυμβαλλόμενο άλλο πρόσωπο καθόσον η εκδότρια εταιρεία των στοιχείων αυτών , δεν είχε την
δυνατότητα να πραγματοποιήσει αυτές τις συναλλαγές, κρίνοντας ότι η εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων
ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη,

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα επίμαχα τιμολόγια
αφορούν αληθινές συναλλαγές, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται αντισυνταγματικότητα
των εφαρμοστέων διατάξεων, ωστόσο ο σχετικός έλεγχος εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων, κατ' άρθρο
99§4 του Συντάγματος και όχι της διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ
ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως
αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας της εταιρείας
.....ΑΦΜ

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

Διαχειριστική Περίοδος : 01/01-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. δ' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 176.895 Χ 20% **35.379,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).