



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604565
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 7.11.2016

Αριθμός απόφασης:3749

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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. Β1 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα στον Κρήτης, οδός , κατά της με αριθμ./14.7.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./14.7.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26.3.2015 οικεία έκθεση ελέγχου .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ., 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./14.7.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 & 9 του Ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18§§2&9, και 36§1 του Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ) , σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα εταιρεία σε δύο (2) περιπτώσεις ισάριθμων εικονικών Τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από 26.3.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Περιφερειακής Δ/σης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και,

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου είναι παράνομη καθόσον το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή, λόγω μη έκδοσης μέχρι την 31-12-2013 εντολής ελέγχου.

2) Παράνομη η διαδικασία ελέγχου, καθόσον η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 με τις διατάξεις του ν. 3697/2008. Λόγω της περαίωσης της ελεγχόμενης χρήσης 2005 και της νόμιμης καταστροφής όλων των στοιχείων που αφορούν στην εν λόγω χρήση δεν είναι νοητή η διενέργεια ελεγκτικής επαλήθευσης και ο υπολογισμός οποιουδήποτε προστίμου για στοιχείο(τιμολόγιο) παραστατικό συναλλαγής, επί του οποίου δεν έχει πρόσβαση και δεν μπορεί να αξιώνει πρόσβαση πλέον η ελεγκτική αρχή.

3) Η επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς υπαρκτή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει από 3.6.2016 έγγραφο της εταιρείας ΑΦΜ, στο

οποίο επισυνάπτεται η από 21.2.2005 τεχνοοικονομική προσφορά της εν λόγω εταιρείας προς τον , προκειμένου η ίδια να αναλάβει ως υπεργολάβος την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών στην αποθήκη της προσφεύγουσας στην

4) Η προσφεύγουσα ήταν καλόπιστος λήπτης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδ.αφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 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 Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου **84 του ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

« 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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 με τις διατάξεις του άρθρου **68§2** περ. α, β και γ, του **ν.2238/94** (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 εδάφια α' και β' της Εγκυκλίου Διαταγής Υπ. Οικονομικών 1098594/48115/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008):

«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων της για τα οικονομικά έτη 2000-2007 κατά τη διαδικασία του Ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3697/2008, αποδεχόμενη το με αριθμό/1/4.12.2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Επειδή σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο προέκυψαν νέα στοιχεία με την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994.

Συγκεκριμένα, όπως ρητά αναφέρεται στη σελ. 1 της από 26.3.2015 οικείας έκθεσης ελέγχου Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Περιφερειακής Δ/σης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και που αφορά στην προσφεύγουσα : « ο παρών έλεγχος διενεργείται με αιτία τον διενεργηθέντα έλεγχο στην φερόμενη ως επιχείρηση με

ΑΦΜ από την υπηρεσία μας, η δραστηριότητα της οποίας κρίθηκε ως εικονική στο σύνολό της, διαπιστώθηκε δε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση βάσει της παρούσας, ως αντισυμβαλλόμενος της ανωτέρω έλαβε και χρησιμοποίησε καταχωρώντας στα βιβλία της δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία ».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την από 10.11.2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κρήτης με ελεγχόμενη την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ., αιτία του ελέγχου στην εν λόγω επιχείρηση του εκδότη υπήρξε η με αριθμ. καταχώρησης/10.1.2012 ανώνυμη καταγγελία, η οποία ανέφερε ότι η επιχείρηση εμφανίζεται ως εκδότης φορολογικών στοιχείων αλλά στην πραγματικότητα είναι ανύπαρκτος. Εν συνεχεία βάσει των υποβληθεισών από τους λήπτες συγκεντρωτικών καταστάσεων άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 έγινε έλεγχος στους λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «», μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα.

Επειδή, η ως άνω με αριθμ. καταχώρησης/10.1.2012 καταγγελία και ο συνεπεία αυτής έλεγχος στην επιχείρηση του εκδότη «.....» σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό/12.7.2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και η σε αντικατάσταση αυτής εν συνεχεία υπ' αριθμ./24.6.2014 .

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά τη χρήση 2005 εκδόθηκε την 14.7.2015, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων της για τα οικονομικά έτη 2000-2007 κατά τη διαδικασία του Ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 3697/2008 αποδεχόμενη το με αριθμό/1/4.12.2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και εν συνεχεία μετά την εξόφληση της περαίωσης κατέστρεψε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 5 του άρθρου 12 ν. 3888/2010 και της παραγρ. 4 του άρθρου 12 της ΠΟΛ. 1147/27-10-2010 Εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών, οι οποίες προβλέπουν ότι: « αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο (π.χ. έλεγχο με αποφάσεις ΠΟΛ.1144/98, ΠΟΛ.1037/05,ν.3259/2004, ν.3697/2008 έλεγχος με γενικές διατάξεις κ.λ.π.) & για ελεγχθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου της οφειλής».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε τη λήψη από την προσφεύγουσα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχει υποβάλει η ίδια για τη χρήση 2005, στις οποίες δήλωσε ότι έλαβε δύο φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 ευρώ . Εξάλλου στη σελίδα 6 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει ότι συναλλάχθηκε με την ως άνω επιχείρηση «.....» και έλαβε από αυτήν τα υπ' αριθμ. 26 και 29/31.3.2005 τιμολόγια συνολικού ποσού 15.000,00 ευρώ που αφορούν σε εργασίες ανακαίνισης του αποθηκευτικού της χώρου και τα οποία εξόφλησε μετρητοίς.

Επειδή, για τη διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από το **Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κρήτης** έλαβε υπόψη την από 10.11.2014 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας των ελεγκτών της Περιφερειακής Δ/σης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και με ελεγχόμενη την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ., απόσπασμα της οποίας περιέχεται και στην από 26.3.2015 έκθεση ελέγχου των ιδίων ελεγκτών που αφορά την προσφεύγουσα (σελ. 2, 3 και 4 της προσβαλλόμενης έκθεσης), στην οποία αναφέρονται λεπτομερειακά, με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και οι λόγοι, από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια εταιρεία « » 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 αναφέρεται:

« III/1. Από τις συγκεντρωτικές Καταστάσεις άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 – ΚΒΣ:

Από την εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. που επιτρέπει πρόσβαση στα δεδομένα των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992 – ΚΒΣ τις οποίες έχουν υποβάλλει οι επιτηδευματίες, προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα (από δηλώσεις τρίτων) για τις τιμολογήσεις (εκδόσεις φορολογικών στοιχείων αξίας) από την ατομική επιχείρηση του του/Α.Φ.Μ.

III/1./1 Για τη χρήση 2003 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς έξι (6) πελάτες πενήντα εννέα (59) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας τετρακοσίων ενενήντα εννέα χιλιάδων τετρακοσίων τριάντα έξι και δέκα λεπτών (499.436,10) ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

III/1./2. Για τη χρήση 2004 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς πέντε (5) πελάτες δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ενενήντα τεσσάρων χιλιάδων εκατό ενενήντα οκτώ και σαράντα λεπτών (94.198,40) ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

III/1./3. Για τη χρήση 2005 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς πέντε (5) πελάτες εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας σαράντα οκτώ χιλιάδων εξακόσια ενενήντα τέσσερα (48.694,00) ευρώ. Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

III/1./4. Για τη χρήση 2006 εμφανίζεται να έχει εκδώσει προς τέσσερις (4) πελάτες εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας εξήντα επτά χιλιάδων διακοσίων ογδόντα πέντε και πενήντα λεπτόν (67.285,50) Αντιθέτως δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

III/1./5. Για τις χρήσεις 2007 μέχρι και σήμερα δεν εμφανίζεται να έχει εκδώσει κανένα φορολογικό στοιχείο όπως επίσης δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

III/2. Από στοιχεία που συνέλεξε η Υπηρεσία και δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 – Κ.Β.Σ..

III/2/1. Για τη χρήση 2005 εμφανίζεται να έχει εκδώσει επιπλέον ένα (1) φορολογικό στοιχείο προς τον με Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 14.116,90 ευρώ.

III/2. Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος:

III/2/1. Από το Π.Σ. TAXIS /Υποσύστημα Εισοδήματος προκύπτει ότι ο του /Α.Φ.Μ. δεν έχει υποβάλει ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

III/3. Από τις δηλώσεις Φ.Π.Α.:

III/3./1. Από το Π.Σ. TAXIS /Υποσύστημα Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο του /Α.Φ.Μ. δεν έχει υποβάλει ποτέ περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

III/4. Από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. – Παρακρατούμενων φόρων.:

III.4/1. Από το Π.Σ. TAXIS /Υποσύστημα εισοδήματος προκύπτει ότι δεν υποβλήθηκαν ποτέ δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για απασχόληση προσωπικού, όπως επίσης και δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων.

Υστερα από όλα όσα προαναφέραμε

Η επιχείρηση του ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά διότι:

1. Ο υπεύθυνος της επιχείρησης δεν εμφανίστηκε ποτέ να ασκεί δραστηριότητα στην ανωτέρω διεύθυνση που δηλώνει σαν έδρα, σύμφωνα με τον ιδιοκτήτη του καταστήματος.

2. Δεν αποθηκεύθηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα καθόσον ο χώρος του υπάρχοντος καταστήματος δεν επαρκεί για την αποθήκευση τόσο μεγάλων ποσοτήτων οικοδομικών υλικών όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει.

3. Εμφανίζεται να πουλάει εμπορεύματα τα οποία ο ίδιος ουδέποτε είχε αγοράσει.

4. Εμφανίζεται να παρέχει μεγάλης έκτασης υπηρεσίες χωρίς να προκύπτει ότι απασχόλησε προσωπικό και χωρίς να διαθέτει κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή (αυτοκίνητα, πάγια, μηχανήματα κλπ.).

5. Δεν αναγράφεται σε κανένα από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που έχουν μεταφερθεί τα εμπορεύματα. Σε ένα φορολογικό στοιχείο που αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, διαπιστώθηκε ότι αφορά Ε.Ι.Χ. όχημα (που ανήκει σε άλλο φορολογούμενο) και όχι Φ.Ι.Χ.

6. Επίσης σε όλα τα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται η λέξη «εξοφλήθη» αν και είναι σημαντικής αξίας έκαστο.

7. Δεν ακολούθησε στην έκδοση των φορολογικών στοιχείων ενιαία αρίθμηση (π.χ. εμφανίζετε να εκδίδει στις 5/12/2003 το Δ.Α.Τ. Νο 19 και στις 6/12/2003 το Δ.Α.Τ. Νο 10).

8. Δεν πραγματοποιήσει καμία τραπεζική συναλλαγή (δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς) παρά τον μεγάλο όγκο πωλήσεων που εμφάνιζε.

9. Ο δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική του υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

Από τα κατασχεθέντα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και από όσα τέθηκαν υπ' όψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν αυξημένες αγορές και λήψεις υπηρεσιών με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, είναι στο σύνολό τους εικονικά για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναγράφουν.

Με τις παραπάνω παράνομες ενέργειες του ο του ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο με τον αναλογούντα ΦΠΑ επί της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε. Επίσης οι λήπτριες επιχειρήσεις λαμβάνοντας φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές και εκπίπτοντας αυτά, ζημίωσαν με αυτό τον τρόπο το ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΗΜΟΣΙΟ με τον αναλογούντα ΦΠΑ που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη τους, συνυπολογίσθηκε όμως παράνομα στο ΦΠΑ εισροών, στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλλαν αυτές. Επίσης οι λήπτριες επιχειρήσεις, με την λήψη αυτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων αύξησαν τις αγορές τους και τις λήψεις υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μειώσουν τα κέρδη τους και να μειωθεί ο φόρος εισοδήματος που έπρεπε να καταβάλλουν στο Ελληνικό Δημόσιο.

Η αξία που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος πρέπει να συνεχιστεί για όλες τις λήπτριες επιχειρήσεις (όπως αναλυτικά αναφέρονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που έχουν δηλώσει τον ελεγχόμενο ως προμηθευτή τους), τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης του του να κατασχεθούν σαν εικονικά στο σύνολό τους, να καταλογιστούν αντίστοιχες παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και εισοδήματος, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους».

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 αντισυμβαλλομένου 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) (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ** αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την επικαλούμενη από μέρους της καλή πίστη. Το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα από 3.6.2016 έγγραφο της εταιρείας ΑΦΜ, στο οποίο επισυνάπτεται η από 21.2.2005 τεchnοοικονομική προσφορά της εν λόγω εταιρείας προς τον , προκειμένου η ίδια να αναλάβει ως υπεργολάβος την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών στην αποθήκη της προσφεύγουσας στην, καθώς και τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχειρήματα περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά

μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 478/1998), στηριζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο ότι δεν έγινε εξατομικευμένος έλεγχος στην επιχείρησή της από την ελεγκτική αρχή. Από τις διατάξεις όμως της παρ. 3 του άρθρου 25 ν.4321/2015 ορίζεται:

3.Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του ν. 3296/ 2004 (Α΄ 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.

Οι υπάλληλοι της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους δύνανται να εφαρμόζουν τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4174/2013».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση έγινε έλεγχος στην προσφεύγουσα από την Π.Δ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και συντάχθηκε η από 26.3.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Περιφερειακής Δ/σης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και , βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου, καθώς σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης της εν λόγω πράξης, η έκθεση ελέγχου των οργάνων του ΣΔΟΕ, με την οποία διαπιστώνονται παραβάσεις του ΚΒΣ μπορεί, και μόνη αυτή, να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της πράξης επιβολής προστίμου του αρμοδίου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην 26.3.2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών της Περιφερειακής Δ/σης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης και , βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπό κρίση πράξη επιβολής προστίμου, 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. της με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», Α.Φ.Μ.

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

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

Πρόστιμο άρθρου 5 § 10 περίπτ. β' ν. 2523/1997 ποσού 30.000,00 € (ήτοι 15.000,00Χ2)

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 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).