



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

9/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2080

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Βιομηχανικής Εμπορικής Εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. :, με έδρα

στην , επί της , υπό την ιδιότητα της ως καθολικής διαδόχου, λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση, της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. : κατά της: με αριθμό/2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την προσβαλλόμενη πράξη: με αριθμό/2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2015 οικεία έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από 10/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

Με τη με αριθμό/2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. :, υπό την ιδιότητα της ως καθολικής διαδόχου, λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση, της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. :, πρόστιμο ποσού (εβδομήντα δύο χιλιάδες εκατόν εβδομήντα εννέα ευρώ και τριάντα τρία λεπτά) 72.179, 33 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015 ήτοι : (40% της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων , 180.448,33 X 40%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. : είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π. - Δ.Α.) (το ένα πιστωτικό τιμολόγιο), εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», συνολικής καθαρής αξίας (εκατόν ογδόντα χιλιάδων τετρακοσίων σαράντα οκτώ ευρώ και τριάντα τριών λεπτών) 180.448,33 € πλέον Φ.Π.Α. (τριάντα τριών χιλιάδων εννιακοσίων δύο ευρώ και δέκα οκτώ λεπτών) 33.902,18 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12§1, 14 & 19§4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» την 2-4-2007 (ΦΕΚ ΤΑΕ & ΕΠΕ/11-4-2007) απορρόφησε δια συγχωνεύσεως την εταιρεία «.....» με έδρα το, η οποία είχε ως αντικείμενο την εκμετάλλευση λατομείων και την παραγωγή και εμπορία ετοιμού σκυροδέματος και οικοδομικών υλικών, καθιστάμενη έτσι καθολική διάδοχος της εταιρείας αυτής.

Η εταιρεία με την επωνυμία «.....», υπήχθη το 2009 στις περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων διατάξεις των άρθρων 1-11 του ν. 3259/2004, όπως αυτές επανήλθαν σε ισχύ με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 και το άρθρο 89 του ν.3746/2009, για τις διαχειριστικές περιόδους 2004-2007, μεταξύ των οποίων και η κρινόμενη. Σχετικό το με αριθμό/1/25-02-2009 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης της Δ.Ο.Υ. το οποίο αποδέχθηκε η ως άνω επιχείρηση με την από 1/07/2009 Πράξη Αποδοχής.

Δυνάμει της με αριθμό/6-12-2013 Εντολής Ελέγχου, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας επανέλεγχος στην εταιρεία «.....» για τα οικονομικά έτη 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2004) και 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2005) συνεπεία των Δελτίων Πληροφοριών που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα : **α)** του με αριθμό πρωτ. .../21-02-2008 Δελτίου Πληροφοριών της ΥΠ.Ε.Ε. Και **β)** των με αριθμ. πρωτ./11-05-2009 & /15-05-2009 Δελτίων Πληροφοριών τ... .., τα οποία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 § 3 του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Κώδικας Φ.Π.Α.).

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «.....» ως καθολικής διαδόχου της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» ..

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη δυνατότητας διενέργειας επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. από τη φορολογική αρχή λόγω μη ύπαρξης νέων συμπληρωματικών στοιχείων.
- Δεν αποδεικνύεται ο χαρακτηρισμός των επίμαχων τιμολογίων ως «εικονικών».- Αναπαιολόγητη και συμπερασματική η κρίση περί εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή.

1^{ος} προβαλλόμενος λόγος : Έλλειψη δυνατότητας διενέργειας επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατά συνέπεια έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. από τη φορολογική αρχή λόγω μη ύπαρξης νέων συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 § 5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο*».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 §§ 3 & 6 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

« **3.** Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

6 . Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειας του».

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 §2 περ. α' του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «*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).....*»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 §3 του ν. 2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «*Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης,, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3259/2004 περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων όπως αυτές ισχύουν με το ν.3697/2008 και το ν.3746/2009, και ειδικότερα στο άρθρο 9. Διαδικασία Περαιώσης ορίζεται ότι: «.....§4.....Η υπογραφή από τον επιτηδευματία αυτής της πράξης συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και όλων όσα ορίζοντα με τον παρόντα νόμο σχετικά με την περαίωση των παραπάνω υποθέσεων του.....§5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων 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 παρ. 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.».

Κατά ρητή πρόβλεψη των ως άνω παρ. 4 & 5 του άρθρου 9 του νόμου αυτού, η ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Σημειώματος αυτού, η οποία επιφέρει όλα τα κατά νόμο αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία κατά το άρθρο 70 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη διαχειριστική χρήση και κατά το άρθρο 20 του Κώδικα Φ.Π.Α., έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (ΝΣΚ 37/2013), και, άρα, άγει σε οριστικοποίηση των χρήσεων που υπήχθησαν στην περαίωση, μεταξύ των οποίων και η κρινόμενη.

Όπως έχει ερμηνευθεί άλλωστε από το Συμβούλιο της Επικρατείας και έγινε αποδεκτό και από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΝΣΚ 461/2011) ο όρος «οριστικά φύλλα ελέγχου» - στον οποίο αναφέρεται τόσο η προϊσχύουσα διάταξη της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 όσο και η παρομοίου χαρακτήρα νεότερη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 72 Κ.Φ.Δ. - δεν αφορά μόνο τις πράξεις που εκδίδονται κατόπιν τακτικού (οριστικού) φορολογικού ελέγχου, αλλά κάθε είδους οριστική πράξη, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησης της (π.χ. κατόπιν διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, κατόπιν περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, κατόπιν δικαστικού συμβιβασμού κλπ.).

Επειδή εξάλλου, στο άρθρο 4. Εξαιρούμενες Υποθέσεις, του ν. 3259/2004 ορίζεται ότι: « από τις υποθέσεις....εξαιρούνται και δεν υπάγονται στη ρύθμιση: α).....η) από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση για την οποία προκύπτει αναμφισβήτητητα από έκθεση ελέγχου ή δελτίο πληροφοριών ή άλλο έγγραφο στοιχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. ή της ΥΠ.Ε.Ε. ή άλλης αρχής, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων και όλες οι επόμενες χρήσεις» .

Στο ίδιο πλαίσιο, με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1130/2-10-2008 Α.Υ.Ο. «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» και συγκεκριμένα στο άρθρο 4, διευκρινίζεται ότι από τις υποθέσεις.....εξαιρούνται και δεν υπάγονται στη ρύθμιση:
α)..... β).....η) από κάθε υπόθεση, η ανέλεγκτη χρήση για την οποία προκύπτει αναμφισβήτητα από έκθεση ελέγχου ή δελτίο πληροφοριών ή άλλο έγγραφο στοιχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε ή της ή της ΥΠ.Ε.Ε. ή άλλης αρχής η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων και όλες οι επόμενες χρήσεις.

Περαιτέρω στη παράγραφο 7 του άρθρου 6. Περαίωση υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, αναφέρεται ότι: στις περιπτώσεις που από τυχόν υφιστάμενα δελτία πληροφοριών δεν προκύπτει αναμφισβήτητα απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή άλλη παράβαση τα δελτία αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τη σύνταξη του Απογραφικού Δελτίου, θα ληφθούν όμως υπόψη εφόσον μελλοντικά περιέλθουν συμπληρωματικά κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παραγρ. 2 του ν.2238/94 στοιχεία από τα οποία προκύπτουν πρόσθετες πληροφορίες που τεκμηριώνουν την απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή την παράβαση οπότε το σύνολο των στοιχείων αποτελεί λόγο έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ή πράξεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση η εταιρεία με την επωνυμία «.....», για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2005, υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 περί περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων όπως επανήλθαν σε ισχύ με το ν.3697/2008 και το ν.3746/2009, με την αποδοχή του με αριθμό/.....-02-2009 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Υπόθεσης της Δ.Ο.Υ., το οποίο αποδέχθηκε η ως άνω επιχείρηση με την από 1/07/2009 Πράξη Αποδοχής.

Συνεπεία των Δελτίων Πληροφοριών που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. (στη Δ.Ο.Υ.) και συγκεκριμένα : **α)** το με αριθμό πρωτ./21-02-2008 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠ.Ε.Ε. και **β)** τα με αριθμ. πρωτ./11-05-2009 &/15-05-2009 Δελτία Πληροφοριών τ... .., τα οποία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 § 3 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Κώδικας Φ.Π.Α.), η Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια ελεγκτική αρχή προέβη σε διενέργεια επανελέγχου στην ως άνω εταιρεία, για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο (1/1/-31/12/2005), επί τη βάση «νέων συμπληρωματικών στοιχείων».

Ειδικότερα, για τα εν λόγω Δελτία Πληροφοριών προκύπτουν τα εξής:

α) Το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../21.02.2008 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠ.Ε.Ε. το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εισερχομένων της Δ.Ο.Υ. Κύμης στις **11.03.2008** με αρ. πρωτ./11.03.2008 και το οποίο, μεταξύ άλλων, αναφέρει ότι: «Από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» *ΤΗΝ 12/10/2006.....και την επεξεργασία των παραληφθέντων και κατασχεθέντων στοιχείων μεταξύ των οποίων και φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης*

..... και, προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση

A.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ., είναι εικονικά στο σύνολο τους διότι αυτά στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια αγορών που έχει λάβει από την επιχείρηση
....., για τους λόγους που προαναφέραμε ... Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών που έχουν κατατεθεί στην ΓΓΠΣ του Υπουργείου Οικονομικών τόσο από την εκδότρια επιχείρηση όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις, προκύπτει ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει Φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης
ανήκουν στην δική σας αρμοδιότητα. Κατόπιν αυτού, σας στέλνουμε αντίγραφα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών και προμηθευτών που λάβαμε από την Γ.Γ.Π.Σ. και παρακαλούμε λόγω χωρικής αρμοδιότητας αφού ερευνήσετε για να εξακριβωθεί η πραγματοποίηση ή μη των συναλλαγών καθώς και το τεκμήριο καλής πίστης εκ μέρους των ελεγχόμενων επιχειρήσεων που αναφέρονται σε αυτές, να προβείτε στον καταλογισμό των τυχόν παραβάσεων. Για την εκδότρια επιχείρηση επιλαμβάνεται ο τακτικός έλεγχος που διενεργείται από»

β) Το με αρ. πρωτ. .../11.05.2009 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.,/14.05.2009) Δελτίο Πληροφοριών σύμφωνα με τα οποία « από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003-2005 «εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες λήπτριες (των εν λόγω φορολογικών στοιχείων) επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ., η οποία τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 έλαβε από την επιχείρηση «.....» δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής (άνευ Φ.Π.Α.) αξίας 150.400,00 ευρώ. Τα φορολογικά αυτά στοιχεία η υπηρεσία μας, και όσον αφορά την εκδότρια ελεγχόμενη επιχείρηση, τα έκρινε εικονικά στο σύνολο τους. Κατόπιν αυτού, παρακαλούμε όπως διενεργηθεί από την υπηρεσία σας (λόγω αρμοδιότητας) σχετικός έλεγχος στην προαναφερόμενη λήπτρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση και κατά συνεκτίμηση των υπαρχόντων, εκ του αρχείου της, στοιχείων (παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ.) να καταλογισθούν οι τυχόν προκύπτουσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92)» και
γ) Το με αρ. πρωτ./15-05-2009 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.,/21-05-2009) Δελτία Πληροφοριών σύμφωνα με το οποίο: «από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2003-2005 «εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορες λήπτριες (των εν λόγω φορολογικών στοιχείων) επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ., η οποία τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 έλαβε από την επιχείρηση «.....» είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής (άνευ Φ.Π.Α.) αξίας 180.448,33 ευρώ. Τα φορολογικά αυτά στοιχεία η υπηρεσία μας, και όσον αφορά την εκδότρια ελεγχόμενη επιχείρηση, τα έκρινε εικονικά στο σύνολο τους. Κατόπιν αυτού, παρακαλούμε όπως διενεργηθεί από την υπηρεσία σας (λόγω αρμοδιότητας)

σχετικός έλεγχος στην προαναφερόμενη λήπτρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση και κατά συνεκτίμηση των υπαρχόντων, εκ του αρχείου της, στοιχείων (παραστατικά πληρωμών, φορτωτικά έγγραφα κλπ.) να καταλογισθούν οι τυχόν προκύπτουσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92)» .

Επειδή, το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/21.02.2008 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠ.Ε.Ε., το οποίο βρισκόταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ., η οποία ήταν αρμόδια για περαίωση, κατά την έκδοση του Απογραφικού Σημειώματος Περαίωσης, ανέφερε ότι κατά τις διαπιστώσεις της ΥΠ.Ε.Ε. Αθηνών η εταιρεία «.....» φερόταν ως εκδότρια εικονικών τιμολογίων και ότι διενεργείτο σε αυτήν τακτικός φορολογικός έλεγχος από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών, και ότι η εταιρεία «.....» περιλαμβανόταν στον κατάλογο των πελατών της εταιρείας αυτής, οι οποίοι έπρεπε να ελεγχθούν από τις κατά τόπον αρμόδιες Δ.Ο.Υ. προς το σκοπό επιβεβαίωσης της διενέργειας ή μη των επίμαχων συναλλαγών.

Περαιτέρω με τα με αριθμ. πρωτ./11.05.2009 και/15-05-2009 Δελτία Πληροφοριών τ...., τα οποία περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. μετά την έκδοση του Απογραφικού Σημειώματος Περαίωσης, προέκυπτε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση, είναι **εικονικά στο σύνολο** τους, ότι η εταιρεία «.....» περιλαμβανόταν στον κατάλογο των πελατών της εταιρείας αυτής, έπρεπε όμως να διενεργηθεί σχετικός έλεγχος στην προαναφερόμενη λήπτρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση.

Από τα από τα παραπάνω συνάγεται ότι από τα προαναφερόμενα Δελτία Πληροφοριών δεν **προκύπτει αναμφισβήτητα** η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων.

Εξάλλου, αν από τα Δελτία Πληροφοριών **προέκυπτε αναμφισβήτητα** η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων, τότε αυτή θα εξαιρείτο από την περαίωση.

Επομένως αυτά αποτελούν νέα-συμπληρωματικά στοιχεία της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, τα οποία δικαιολογούν υπό το προηγούμενο καθεστώς του ν. 2238/1994 αλλά και το τρέχον καθεστώς του ν.2859/2000 (Κώδικα Φ.Π.Α) την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου/πράξεων προσδιορισμού. Αλλά και κατά τις διατάξεις της παρ. 6 του άρ. 72 Κ.Φ.Δ. .

Επειδή, περαιτέρω, κατά τα ρητώς οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 5 του ν.2523/1997: «κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: .. η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986. »

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς έγινε επανέλεγχος και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η προσβαλλόμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., Και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

2^{ος} προβαλλόμενος λόγος : Χαρακτηρισμός των επίμαχων τιμολογίων ως «εικονικών» - Ανατιολόγητη και συμπερασματική η κρίση περί εικονικότητας ως προς τη συναλλαγή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....».*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 § 9 του ΠΔ 186/92: *« 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Περαιτέρω, **επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του

αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 του Κ.Β.Σ. στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, βάσει της με αριθμό/06-12-2013 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συνέπεια των Δελτίων Πληροφοριών που απέστειλε η Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα : **α)** το με αριθμό πρωτ./21-02-2008 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΠ.Ε.Ε. και **β)** τα με αριθμ. πρωτ./11-05-2009 &/15-05-2009 Δελτία Πληροφοριών του Δ.Ε.Κ., σύμφωνα με τα οποία η εταιρεία «.....», την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005, φέρεται να έλαβε, είκοσι δύο (22) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 180.448,33 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....»

Εστάλη στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» ως καθολική διάδοχο της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» το με αριθμό πρωτ. /2013 έγγραφο γνωστοποίησης ελέγχου. Στη συνέχεια στις 19/06/2015 εστάλη η με αριθμό πρωτ./2015 πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της υπό έλεγχο επιχείρησης «.....», στην οποία ανταποκρίθηκε και απέστειλε αντίγραφα μέρους των βιβλίων , φωτοαντίγραφα πέντε (5) Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής και τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2004.

Από την καρτέλα των προμηθευτών που προσκομίστηκε προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση έλαβε από την επιχείρηση «.....» και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005, είκοσι δύο (22) τιμολόγια δελτία αποστολής (το ένα πιστωτικό τιμολόγιο) καθαρής αξίας 180.448,33 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 33.902,18 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 214.350,51 ευρώ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ο έλεγχος γνωστοποίησε στην ελεγχόμενη επιχείρηση με Σημείωμα Διαπιστώσεων τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου επί των οποίων, η ελεγχόμενη με τα με αριθμό/4-11-2015 και/28-12-2015 υπομνήματά της εξέφρασε τις απόψεις της.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ως άνω Δελτία Πληροφοριών τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου του όσον αφορά την εκδότρια επιχείρηση των κρινόμενων τιμολογίων, τις διαπιστώσεις από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της λήπτριας επιχείρησης καθώς και τις απόψεις της ελεγχόμενης επιχείρησης, έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, τιμολόγια δελτία αποστολής, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» εικονικά ως προς την συναλλαγή στο σύνολό τους.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση «.....» την ελεγχόμενη περίοδο είχε σχεδόν μοναδικό προμηθευτή τη συγγενική της επιχείρηση με την επωνυμία «.....» η οποία σύμφωνα με τον έλεγχο της ΥΠ.Ε.Ε. και του, εξέδιδε εικονικά τιμολόγια με σκοπό να δικαιολογήσει τις μετέπειτα υποτιθέμενες πωλήσεις της επιχείρησης «.....». Η επιχείρηση «.....» δεν παρουσίαζε καθόλου αγορές. Η επιχείρηση «.....» φέρεται να στεγαζόταν σε μισθωμένο ισόγειο χώρο επιφανείας 100 τ.μ. ,όπου ήταν αδύνατον να αποθηκεύσει τόσες μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να διέθετε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου οι επιχειρήσεις «.....» και «.....» δεν λειτουργούσαν στις διευθύνσεις που είχαν δηλώσει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., αλλά στην έδρα της συγγενικής τους επιχείρησης «.....», όπου και κατασχέθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, το γεγονός αυτό δεν αποδεικνύει ότι η επιχείρηση «.....» λειτουργούσε πράγματι σε άλλη διεύθυνση από την δηλωθείσα έδρα της και επομένως οι συναλλαγές της με την λήπτρια επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές όπως επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρία .

Επειδή, η επιχείρηση «.....» δεν διέθετε προσωπικό ούτε μεταφορικά μέσα με ωφέλιμο φορτίο μεγέθους ικανού να μεταφέρει τις ποσότητες των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία. Σε διάφορα φορολογικά στοιχεία αναγραφόταν το με αριθμό κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. με ωφέλιμο φορτίο 1180 κιλά , το οποίο ανήκε στην επιχείρηση «.....» και σε άλλα φορολογικά στοιχεία δεν αναγραφόταν το μεταφορικό μέσο.

Επειδή, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρία, όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η εταιρεία «.....» προς την εταιρεία «.....», [δεκατέσσερα (14) τιμολόγια κατά τη διαχειριστική χρήση 2004 και είκοσι δύο (22) τιμολόγια κατά τη χρήση 2005], αντιπροσωπεύουν συναλλαγές με φορολογικώς υπαρκτή εταιρεία για προϊόντα τα οποία αποτελούσαν πρώτες και βοηθητικές ύλες για την ελεγχόμενη εταιρεία, ήτοι αγορές χημικών πρόσθετων που χρησιμεύουν στην παραγωγή σκυροδέματος. Το γεγονός αυτό δεν αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και δεν αποτελεί στοιχείο μη εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Αντιθέτως εύλογο και προφανές είναι να αναγράφεται επί των τιμολογίων αυτών εμπόρευμα συναφές με την δραστηριότητα του λήπτη αυτών.

Όσον αφορά τις πληρωμές προς την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ότι όπως προκύπτει από το Αναλυτικό Καθολικό (Καρτέλα) Πελάτη της εταιρείας «.....», γίνονταν είτε με επιταγές έκδοσης της ελεγχόμενης, σε χρέωση του λογαριασμού που τηρούσε η τελευταία στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, πληρωτές σε διαταγή της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, είτε με μετρητά. Προσκόμισε δε , όπως ενδεικτικώς, αντίγραφα των σωμάτων τεσσάρων (4) εκ των προαναφερόμενων επιταγών για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 2005, συνοδευόμενα από την αντίστοιχη απόδειξη πληρωμής προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....». Επειδή όλα τα ανωτέρω προσκομίστηκαν κατά τη διαδικασία του ελέγχου, ο έλεγχος τα αξιολόγησε, πήρε θέση και τα έλαβε υπόψη του κατά την κρίση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο επισημαίνεται ότι από τα φωτοαντίγραφα του εμπρόσθιου τμήματος των επιταγών με εκδότη την ελεγχόμενη σε διαταγή της επιχείρησης «.....», δεν προκύπτει ο τελικός κομιστής καθόσον οι επιταγές δεν είναι δίγραμμες και μη μεταβιβάσιμες, η δε απόδειξη είσπραξης δεν έχει κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, η υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, έχουν σκοπό τη διασταύρωση στοιχείων και δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση απόδειξη πραγματοποίησης των συναλλαγών. Το γεγονός ότι οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε η «.....» τουλάχιστον για τη χρήση 2004 συμφωνούν με αυτές που υπέβαλε η εκδότρια των στοιχείων εταιρεία, καθώς και οι δύο δήλωσαν δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 150.400,00 Ευρώ, ενώ ακόμη και υπό το δεδομένο ότι η «.....» δεν υπέβαλε αντίστοιχες καταστάσεις για την επόμενη διαχειριστική χρήση 2005, οι δηλωθείσες υπό της ελεγχόμενης εταιρείας αγορές εμπορευμάτων αντιστοιχούν σε ένα απολύτως εύλογο για τη δραστηριότητα της ποσό αγορών (180.448,33 Ευρώ), μη αποκλίνοντας σημαντικά από τις αντίστοιχες αγορές του προηγούμενου έτους, δεν μπορεί να αξιολογηθεί σε καμία περίπτωση , προκειμένου να εκτιμηθεί η καλή πίστη της εταιρείας, στις συναλλαγές της με την «.....» .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η καλή πίστη αυτής.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. για να θεμελιώσει την κρίση της για λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις οι οποίες συνάπτονται κατεξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό. Η Δ.Ο.Υ. στηρίχθηκε σε σαφή και αιτιολογημένη κρίση του για την εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, το πόρισμα της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είναι ανατιολόγητο, αλλά προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, δίδεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στο πόρισμα περί της εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, αλλά ούτε και κατά το στάδιο της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές διενεργήθηκαν πραγματικά.

Επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η ως άνω 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 ημερομηνία κατάθεσης 10/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ. : υπό την ιδιότητα της ως καθολικής διαδόχου, λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση, της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία « », Α.Φ.Μ.:και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/2015, **ποσού 72.179, 33 €**, (180.448,33 X 40%).

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).