



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 09/12/2015

Αριθμός απόφασης: **4694**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. ώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., εδρεύουσας στην Αθήνα, οδός ..., κατά της υπ' αριθμ. .../08.06.2015 (α/α ELENXIS ...) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006- 31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. .../08.06.2015 (α/α ELENXIS ...) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-

31/12/2006, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08/04/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 04/12/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .../08.06.2015 (α/α ELENXIS ...) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 170.952,35 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 19 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 11§§ 1 και 5, 12§1, 16§1, 18§§2 και 9, 19§§1 και 3, και 36§§1 και 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1 και 4 του ν. 2523/1997.

Συγκεκριμένα, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκαν είκοσι έξι (26) αυτοτελείς παραβάσεις, γιατί έλαβε τα κάτωθι, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 170.952,35 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 32.480,87 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ...:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	1583/26.01.2006	9.831,22	1.867,93	11.699,15
2	1585/30.01.2006	8.818,86	1.675,58	10.494,44
3	1590/02.02.2006	11.637,66	2.211,26	13.848,82
4	1596/07.02.2006	8.593,31	1.632,73	10.226,04
5	1599/09.02.2006	7.960,38	1.512,47	9.472,85
6	1603/13.02.2006	3.176,32	603,50	3.779,82
7	1644/07.03.2006	4.887,57	928,64	5.816,21
8	1650/10.03.2006	4.249,97	807,49	5.057,46
9	1654/14.03.2006	5.575,88	1.059,42	6.635,30
10	1662/16.03.2006	5.310,12	1.008,92	6.319,04
11	1735/05.05.2006	8.639,84	1.641,57	10.281,41
12	1759/24.05.2006	11.360,24	2.158,45	13.518,69
13	1775/07.06.2006	9.716,03	1.846,05	11.562,08
14	1784/13.06.2006	10.295,30	1.956,11	12.251,41
15	1825/05.07.2006	7.223,56	1.372,48	8.596,04
16	1832/07.07.2006	7.964,20	1.513,20	9.477,40
17	1840/11.07.2006	4.813,23	914,51	5.727,74
18	1901/06.09.2006	4.898,05	930,63	5.828,68
19	1915/11.09.2006	10.651,05	2.023,70	12.674,75
20	1920/13.09.2006	4.509,80	856,86	5.366,66
21	1977/18.10.2006	3.536,13	671,86	4.207,99
22	1991/20.10.2006	3.426,81	651,09	4.077,90
23	1996/23.10.2006	3.038,02	577,22	3.615,24
24	2035/10.11.2006	4.366,82	829,70	5.196,52
25	2040/13.11.2006	3.431,33	651,95	4.083,28

26	2048/15.11.2006	3.040,65	577,72	3.618,37
	ΣΥΝΟΛΟ:	170.952,35	32.408,87	203.433,22

Η εν λόγω Πράξη εδράζεται επί της από 08/04/2014 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ..., η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών με το υπ' αριθμ. .../16.04.2014 έγγραφο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, την απαλλαγή της από κάθε φόρο και προσαύξηση, άλλως και όλως επικουρικώς, την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και τον καταλογισμό του ελαχίστου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα, παράνομα, αυθαίρετα και αναπόδεικτα α) ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επέβαλε το προαναφερόμενο πρόστιμο και β) ο έλεγχος θεώρησε ότι, αν και πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, τα εκδοθέντα στοιχεία είναι εικονικά. Επίσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη καθόσον: 1) συμπεριέλαβε τις επίμαχες συναλλαγές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, 2) δεν θα ήταν δυνατόν να έχει οποιαδήποτε υπόνοια ότι η «...» δεν ήταν εκείνη που εκτελούσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές αλλά κάποιος τρίτος με τη διαμεσολάβησή της, 3) είναι η μοναδική επιχείρηση από όλες τις εμπλεκόμενες που ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής και προσκόμισε τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία, χρήσεων 2006 έως και 2009, 4) η εκδότρια ήταν ο αποκλειστικός προμηθευτής της για φωτογραφικά και λοιπά αναλώσιμα υλικά, τη χρήση των οποίων δικαιολογεί απόλυτα η δραστηριότητα της προσφεύγουσας, 5) οι αγορές των επίμαχων φωτογραφικών ειδών γίνονταν με κανονική τακτική ροή καθ' όλη τη διάρκεια του χρόνου στις επίμαχες χρήσεις και ήταν μικτής αξίας, 6) η πληρωμή των επίμαχων τιμολογίων με μετρητά κατά την παράδοση των υλικών ήταν νόμιμη, αφού πρόκειται για ποσά κάτω των 15.000 €, και με τον τρόπο αυτό εξασφάλιζε μεγαλύτερες εκπτώσεις, 7) είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005, κατά τον οποίο τα επίμαχα τιμολόγια ελέγχθηκαν και βρέθηκαν καθ' όλα νόμιμα, 8) τα επίμαχα στοιχεία δεν ήταν πλαστά, και 9) είναι άτοπο να εγείρονται οι οποιοσδήποτε υποψίες σε βάρος της, επειδή σε τέσσερα (4) από τα εκατόν είκοσι εννέα (129) συνολικά επίμαχα τιμολόγια η αναγραφόμενη ώρα έκδοσης είναι ασυνήθιστη ή και περιέργη.

2. Εσφαλμένα, παράνομα, αυθαίρετα και αναπόδεικτα, παρότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται δεκτό ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, η προσβαλλόμενη πράξη της επέβαλε πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά παράβαση του άρθρου 5§10 περ. γ' του ν. 2523/1997, στο οποίο ορίζεται ότι το σχετικό πρόστιμο επιβάλλεται στον λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή.

3. Η οικεία έκθεση ελέγχου δέχτηκε ανατιολόγητα και αναπόδευκτα, αν και φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση «...», καθώς δεν υπήρχε η δυνατότητα πραγματοποίησης κανενός είδους εμπορικής συναλλαγής από την εν λόγω επιχείρηση.
4. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι πλήρως και ορθώς αιτιολογημένη καθιστώντας τις εν λόγω πράξεις ακυρωτές.
5. Η λήψη των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων οφείλεται σε συγγνωστή της πλάνη ως προς τη φορολογική συμπεριφορά του εκδότη, χωρίς την πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης από πλευράς της, και άρα, τα βιβλία της δεν θα έπρεπε να κριθούν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ. και εν συνέχεια να συνταχθεί το υπ' αριθμ. .../3 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης της ΠΟΛ. 1019/2011 με το οποίο της καταλογίζεται πρόσθετος φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..
6. Σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται ότι *η ίδια* η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια.
7. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 περ. η' του ν. 2523/1997, δεν είναι νόμιμο και δεν επιτρέπεται να καταλογισθεί σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος για ήδη ελεγχθείσα και περαιωθείσα φορολογική υπόθεση και χρήση.
8. Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επιβολή των προαναφερθέντων φόρων έχει παραγραφεί, καθόσον έχει παρέλθει πενταετία από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της σχετικής δήλωσης.
9. Η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου περιέχει αντιφατικές και ανεπαρκείς αιτιολογίες όσον αφορά την απόρριψη των ισχυρισμών της προσφεύγουσας επιχείρησης.
10. Η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι αόριστη, αφού δεν αναφέρεται σε αυτήν, αλλά ούτε και στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου, το καθένα φορολογικό στοιχείο για τη λήψη των οποίων επιβλήθηκε το εν λόγω πρόστιμο.

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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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, 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, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 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.

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 επιτηδεύματι 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 08/04/2014 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ... περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Κανείς από τους λήπτες των εικονικών τιμολογίων δεν ήταν σε θέση να δικαιολογήσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την ... ή να γνωρίσει στην ελεγκτική αρχή τα πλήρη στοιχεία του ατόμου με το οποίο φέρεται να ήρθε σε επικοινωνία και να πραγματοποιήσει συναλλαγές μεγάλου ύψους.
- Κανείς από τους λήπτες δεν κατέθεσε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να δικαιολογεί την εν

λόγω συνεργασία ή και με οποιοδήποτε άτομο που μεσολάβησε, έτσι ώστε να δοθεί στην ελεγκτική αρχή η δυνατότητα να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώσει ότι οι λήπτριες λειτούργησαν καλόπιστα.

- Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα διεύθυνση. Οι ιδιοκτήτες των γειτονικών επιχειρήσεων δεν φάνηκε να την γνωρίζουν, ο ιδιοκτήτης του ακινήτου επί της οδού ... στην Καλλιθέα, το οποίο η εκδότρια είχε ενοικιάσει, δήλωσε ότι έμεινε για λίγο διάστημα και αποχώρησε χωρίς να ενημερώσει και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου επί της οδού ... στην Καλλιθέα, το οποίο η εκδότρια είχε ενοικιάσει, δήλωσε ότι έμεινε στο χώρο για περίπου δύο χρόνια, ενώ όσες φορές πήγαινε στο ισόγειο κατάστημα το έβρισκε κλειστό.
- Δεν υπάρχουν στοιχεία ότι η ... απασχολούσε προσωπικό.
- Η ... δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις, ενώ από αντιπαραβολικό έλεγχο στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών προέκυψε ασυμφωνία. Επίσης προέκυψε ότι ο ελεγχόμενη συμπλήρωνε με μεγάλα ποσά το πεδίο των εκροών, όπου υποτίθεται ότι περιλαμβάνονταν και τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, και συμπλήρωνε αυθαίρετα το πεδίο των εισροών κατά το δοκούν, χωρίς φυσικά να διαθέτει αντίστοιχα παραστατικά δαπανών, προκειμένου να μην καταβάλει φόρο ή να καταβάλει μικροποσά.
- Ο διαχειριστής της εκδότριας επιχείρησης, ..., αφού δεν ανευρέθη σε καμία από τις δηλωθείσες διευθύνσεις, αναζητήθηκε μέσω του τμήματος εξακριβώσεων της Γ.Α.Δ.Α. και προέκυψε ότι ήταν εν ζωή κάτοικος ... Κορινθίας και ότι απεβίωσε την 10/03/2009. Ο ανωτέρω εμφανίζεται να είναι είτε διαχειριστής, είτε Πρόεδρος Δ.Σ. ή εκκαθαριστής σε διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως επί το πλείστον αντικείμενο την εμπορία φωτογραφικών και οπτικών ειδών, κάποιες από αυτές δηλώνουν την ίδια διεύθυνση, εμφανίζουν συναλλαγές μεγάλου ύψους χωρίς να δικαιολογείται από τις αγορές τους, ενώ σε κάποιες έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.
- Δεν είναι δυνατόν να έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009, καθόσον δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι η εκδότρια επιχείρηση προέβη σε αγορές εμπορευμάτων τέτοιου ύψους.
- Το 2004 η ... αγόρασε τον με αρ. μητρώου ... μηχανισμό σήμανσης φορολογικών στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ), τον οποίον δεν δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως όφειλε.
- Την 18/06/2002 η εκδότρια προέβη σε προσθήκη δραστηριοτήτων προσθέτοντας α) ..., β) ... και γ) ..., οι οποίες είναι ασύνδετες με τις υπόλοιπες αρχικά δηλωθείσες δραστηριότητες, έτσι ώστε να μπορεί να εκδίδει φορολογικά στοιχεία για εμπορεύματα και υπηρεσίες όλων των ανωτέρω ποικίλων και διαφορετικών μεταξύ τους δραστηριοτήτων, ανάλογα με την επιθυμία του εκάστοτε πελάτη, προσδίδοντας αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

- Δεν αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία το μεταφορικό μέσο, με το οποίο μεταφέρθηκαν τα εμπορεύματα, ενώ το μόνο που αναγράφεται σε μερικά φορολογικά στοιχεία είναι «οδική μεταφορά».
- Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων φαίνεται να γίνεται με μετρητά, ανεξάρτητα από την αξία των συναλλαγών.

Επειδή από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η εκδότρια επιχείρηση ..., ΑΦΜ ..., δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2005 έως και 2009.

Επειδή παρ' όλα αυτά ο έλεγχος δέχτηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, καθόσον:

- Η αξία εκάστου εκ των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι μικρότερη των 15.000,00 € και ως εκ τούτου δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησής τους μέσω δίγραμμης επιταγής ή κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη στις επίμαχες χρήσεις.
- Από τον έλεγχο των λοιπών προμηθευτών της προσφεύγουσας επιχείρησης προέκυψε ότι η ... ήταν βασικός προμηθευτής στις επίμαχες χρήσεις, ενώ δεν υπάρχει άλλος προμηθευτής αντίστοιχων εμπορευμάτων με τέτοιο ύψος συναλλαγών.
- Τα περιγραφόμενα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είδη είναι κατά βάση αναλώσιμα, συναφή με τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας και η χρήση τους είναι απαραίτητη για την επίτευξη του σκοπού της.
- Η συνεργασία των δύο επιχειρήσεων ήταν συνεχής επί σειρά ετών και με πλήθος τιμολογίων μικρής σχετικά αξίας το καθένα καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, ενώ συχνά παρατηρείται το φαινόμενο εταιρείες να λαμβάνουν εικονικά τιμολόγια μεγάλης αξίας στο τέλος κάθε χρήσης, προκειμένου να διαμορφώσουν τα αποτελέσματα κατά το δοκούν.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση, τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν γνωστοποίησε τα πλήρη στοιχεία ή τα στοιχεία επικοινωνίας του ατόμου ή των ατόμων με τα οποία σύνηψε συμφωνίες και πραγματοποίησε συναλλαγές συνολικής αξίας 1.077.805,33 €, ενώ δεν κατέθεσε και κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί καλής πίστης.

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. 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:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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 από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν. 3697/2008, του άρθρου 9§5 του ν.3259/2004 και του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1130/02.10.2008 προκύπτει ότι 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.

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94,279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε περαιώση του οικονομικού έτους 2007 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. .../1 εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης του Ν. 3697/2008 την 19/11/2008.

Επειδή η από 08/04/2014 (αριθμ. υπόθεσης .../.../12) έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ..., διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την 16/04/2014 με το υπ' αρ. πρωτ. ... έγγραφο και έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. .../07.05.2014, αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών αφορά τη χρήση 2006 και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 18/06/2015, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης της υπό κρίση χρήσεως (2006), ο ισχυρισμός της περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή 1) η χρήση 2006, στην οποία αφορά η προσβαλλόμενη πράξη, έχει περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 και δεν έχει διενεργηθεί από τη φορολογική αρχή έλεγχος με τις γενικές διατάξεις βάσει του υπ' αριθμ. .../16.04.2014 δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας εισήγησης, και 2) το υπ' αριθμ. .../3 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης της ΠΟΛ. 1019/2011 που αφορά στις χρήσεις 2007 και 2008, οι οποίες είχαν περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και δεν έγινε αποδεκτό, ο σχετικός ισχυρισμός της αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή στο άρθρο 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή στο άρθρο 5§§3 και 4 εδάφο 1^ο ορίζεται ότι:

«3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

Ειδικά αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδευματία, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε είκοσι έξι (26), εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 170.952,35 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 32.480,87 €, εκδόσεως της επιχείρησης «...», ΑΦΜ ..., κατά τη χρήση 2006, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. .../08.06.2015 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και καταλογίστηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' του ν. 2523/1997, μειωμένο κατά 50%.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «...», ΑΦΜ

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

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2006- 31/12/2006

Πρόστιμο αρθ. 5§§1,2,4,5 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 19§§1 και 2 του ν. 2523/1997:
 $170.952,35 * 2 * 50\% = 170.952,35 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι 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).