



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη 24/4/2019

Αριθμός απόφασης: 963

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε Α.Φ.Μ., κατοίκου Ν., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/28-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 10/1/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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 με αριθμό/28-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **31.800,00 €**, λόγω λήψης ενός εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου από την εταιρία «.....» - ΑΦΜ, καθαρής αξίας 79.500,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 5, 9, 10 και 11, 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../14-07-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, διενεργήθηκε έλεγχος στη λυθείσα επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες δοκιμών και αναλύσεων χημείας τροφίμων», για τη χρήση 2007. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./13-7-2017 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου και το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου με συνημμένο το φάκελο της υπόθεσης και τη σχετική έκθεση ελέγχου που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα και τη σχετική έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. η εταιρία «.....» - ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και κρίθηκε από τον έλεγχο εξ ολοκλήρου εικονική εταιρία. Μεταξύ των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν και η επιχείρηση της προσφεύγουσας. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Βόλου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ανωτέρω επιχείρηση και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της το με αρ 383/1-12-2007 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 79.500,00 € πλέον ΦΠΑ 15.105,00 € για την εγκατάσταση συστήματος HACCP 1416 ISO 9001, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής και της καταλογίστηκε το προβαλλόμενο πρόστιμο.

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

- Μη ύπαρξη εικονικότητας των σχετικών στοιχείων – καλή πίστη της επιχείρησης ως λήπτριας των στοιχείων.
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων για το οικονομικά έτος 2008 (χρήση 2007) δεδομένης της γνώσης των φορολογικών αρχών της παράβασης, αφού ήδη από το 2013 της είχε κοινοποιηθεί το υπ'αριθμ. .../25.11.2013 Υ.Σ.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. – Δ/ση Θεσσαλίας – Υποδ/ση Βόλου προς το οποίο ανταποκρίθηκε άμεσα υποβάλλοντας σχετικό υπόμνημα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ύπαρξης εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου και περί καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Βόλου υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....» - ΑΦΜ, έκρινε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο εικονικό, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα :

- Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά στη δηλωθείσα διεύθυνσή της, όπως προέκυψε από τις αυτοψίες- ελέγχους που διενεργήθηκαν από συνεργεία ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., αλλά και από την κατάθεση της αδελφής της ιδιοκτήτριας του ακινήτου της έδρας και ορισμένης ως ειδικής πληρεξούσιας από αυτήν.
- Εκτός της εκδότριας επιχείρησης, επίσης, ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη του Δ.Σ. της επιχείρησης «.....» δεν ήταν δυνατόν να ανευρεθούν, διότι οι διευθύνσεις που είχαν δηλώσει ήταν ανύπαρκτες ή είχαν αλλάξει για πολλά χρόνια (δεκαετίες), καθώς επίσης και δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε άλλης φορολογίας για πολλά χρόνια (το έτος 2011 μετά από πολλά χρόνια, ο φερόμενος ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης κος πάσχοντας από καρκίνο-σάρκωμα Καπόζ, υπέβαλε δήλωση νέας κατοικίας και έτσι ανευρέθη).
- Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους προέκυψε ότι δύο τουλάχιστον επιχειρήσεις που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» αποδέχθηκαν ότι τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά είναι μη νόμιμα, καθόσον υπέβαλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα ειδικά σημειώματα της παρ. 6 του αρθ. 12 του ν. 3888/2010 περί δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων
- Όπως προέκυψε από το με αριθμό 4497/2011 Πληροφοριακό Δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου (Υποδιεύθυνση Ελέγχων Καλαμάτας), δεν προσκομίστηκαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «.....» για την διενέργεια ελέγχου, μатаιώνοντας έτσι τις οποιεσδήποτε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και κατόπιν δεν προσκομίστηκαν τα ανωτέρω ζητηθέντα στο Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου, στο οποίο διαβιβάστηκε ο φάκελος της υπόθεσης
- Κατά τον ανωτέρω έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου, κατασχέθηκαν στοιχεία και έγγραφα της επιχείρησης «.....», τα οποία βρέθηκαν στη διάρκεια ελέγχου στις 03-09-2011, σε γραφείο του τρίτου ορόφου πολυκατοικίας στην Κόρινθο. Ο παρευρισκόμενος κος, κάτοχος του 99,8% των μετοχών της ελεγχόμενης εταιρίας και πρώτος υποκρυπτόμενος, δήλωσε χαρακτηριστικά ότι ο φορολογικός μηχανισμός βρίσκεται στην Αθήνα, στα χέρια κάποιου φίλου του, ο οποίος τον μεταφέρει ο ίδιος, όταν χρειάζεται να εκδοθεί τιμολόγιο, προφανώς εννοεί όταν χρειάζεται να εκδοθεί εικονικό φορολογικό στοιχείο. Επίσης,

θέλοντας προφανώς να αποφύγει την αναφορά σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, δήλωσε ευθαρσώς στους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Πελοποννήσου ότι «όλα τα Τ.Π.Υ. που εκδίδει η «.....» είναι υπερτιμολογημένα κατά 150%»

- Επίσης, δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις της επιχείρησης «.....» από τον φερόμενο ως πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης κο, παρόλο που του επιδόθηκε πρόσκληση στην οικία του. Ο κος υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση στο Σ.Δ.Ο.Ε. με την οποία δήλωσε ότι δεν έχει καμία σχέση με την επιχείρηση «.....», ότι γνώρισε τον κο, περίπου το 2006 και καθώς έχει 80% αναπηρία πάσχοντας από καρκίνο (σάρκωμα Καπόζ) ο κος τον εκμεταλλεύτηκε βάζοντάς τον να υπογράψει διάφορα έγγραφα εν αγνοία του. Προς επίρρωση των ανωτέρω σημειώνεται ότι η δήλωση της ελεγχόμενης επιχείρησης «.....» για τον κο ως πρόεδρο και διευθύνων σύμβουλο της επιχείρησης διενεργήθηκε το έτος 2007 και τον δηλώνει αναδρομικά από το έτος 2004
- Υπάρχει τεράστια διαφορά των πωλήσεων με τις αγορές-δαπάνες της επιχείρησης «.....», όπως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών στην οκταετία 2004-2011, γεγονός που δεν συναντάται στην λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών εμφανίζει ποσά πωλήσεων €20.243.595,59 συνολικά στην οκταετία 2004-2011 ενώ τα ποσά των αγορών-δαπανών είναι μόνο €105.256,99 (αφαιρουμένων των παραστατικών εκδόσεως του τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν) στην ίδια οκταετία 2004-2011
- Υπέβαλε τις όποιες υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ χρησιμοποιώντας κακόβουλα και με δόλο, προκειμένου να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές, ψευδή στοιχεία λογιστή. Επίσης, με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος δήλωνε προφανώς ψευδή και ανακριβή στοιχεία με σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και συνεπώς να μην πληρώνει ή να πληρώνει με τις ανωτέρω δηλώσεις ελάχιστο φόρο. Οι υπογραφές που έχουν τεθεί στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 2003 και 2004 στα ονόματα των ελεγκτών, που φέρονται ως οι παραλαβόντες των δηλώσεων, είναι πλαστογραφημένες.
- Η ασυνήθιστη στην επιχειρηματική πρακτική μεγάλη γκάμα δραστηριοτήτων που παρουσιάζει η επιχείρηση «.....» βάσει της περιγραφής – αιτιολογίας που αναφέρουν τα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» που κατασχέθηκαν από τους λήπτες της, καταγράφηκαν είκοσι τρεις (23) διαφορετικές περιπτώσεις και ειδικότερα από την προβολή διαφημιστικών πινακίδων στα κλειστά δημοτικά γυμναστήρια μπάσκετ Καλλιθέας και Ν. Σμύρνης

(όπου οι εκπρόσωποι των δήμων και των ομάδων που αγωνίζονται σε αυτά κατέθεσαν ενόρκως πως δεν γνωρίζουν και δεν συνεργάστηκαν με την επιχείρηση «.....») μέχρι την έρευνα και ανάλυση τηλεοπτικού περιβάλλοντος, την συγγραφή σεναρίου, παραγωγή και σκηνοθεσία διαφημιστικής ταινίας, την μελέτη κωδικοποιήσεων και κανόνων στρατολογικών μερίδων έως την εγκατάσταση συστήματος HACCP 1416 ISO 9001 και άλλες. Όλες τις ανωτέρω δραστηριότητες είναι αδύνατον να τις έχει διενεργήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» διότι όπως απάντησε εγγράφως στις 12-03-2012 το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ-ΕΤΑΜ) «δεν έχει απογραφεί και συνεπώς δεν έχει δηλώσει απασχόληση προσωπικού από το 2001 μέχρι σήμερα» καθώς επίσης, από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει λάβει φορολογικά στοιχεία συνεργατών ή λήψη υπηρεσιών τρίτων.

- Στην ένορκη κατάθεση του μοναδικού πελάτη, με τον οποίο η επιχείρηση «.....» διενήργησε συναλλαγές (διότι είναι και ο μοναδικός πελάτης όπως διαπιστώθηκε, για τον οποίο έλαβε υπηρεσίες από προμηθευτή), αναφέρεται ότι «προς το τέλος της συνεργασίας μας συζήτησε το ενδεχόμενο αν μας ενδιέφεραν επιπλέον χρεώσεις – τιμολόγια από την πλευρά τους μέσω εικονικών τιμολογίων. Επίσης, μας είπε ότι έχει τον τρόπο να μας προφυλάξει από τυχόν φορολογικό έλεγχο, διότι εφαρμόζε δική του τακτική καίγοντας τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία.»
- Οι τραπεζικές καταθέσεις των ληπτών διενεργούνταν ταυτόχρονα με τις αναλήψεις των υπευθύνων της εκδότριας επιχείρησης με το ακριβώς ίδιο ποσό και μάλιστα στο ίδιο υποκατάστημα της τραπεζής “MILLENNIUM BANK”. Όλες οι επιχειρήσεις της ελληνικής επικράτειας που συναλλάσσονταν με την επιχείρηση «.....» μετέβαιναν στα υποκαταστήματα των νοτίων προαστίων Αττικής της τραπεζής “MILLENNIUM BANK”, κυρίως στο υποκατάστημα «.....».
- Η προσφεύγουσα, εκτός από το επίδικο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που έλαβε στη χρήση 2007, συνέχισε να λαμβάνει τιμολόγια από την εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως διαχειρίστρια της νομικής οντότητας (ποσοστό συμμετοχής 90%), στις χρήσεις 2008 και 2010. Επομένως, η προσφεύγουσα δεν ήταν δυνατόν να τελούσε σε καλή πίστη, καθότι προέβη σε αγορές περισσότερες της μίας φορές, ενέργεια που καταδεικνύει ότι γνώριζε τα πρόσωπα με τα οποία συνεργαζόταν και είχε ως σκοπό την λήψη των εν λόγω στοιχείων.
- Όσον αφορά στην εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία «.....» παρατηρούνται τα εξής :
 - Δελτίο Κατάθεσης στο λογαριασμό όψεως με αριθμό, ημερομηνία 03/12/2007 και ώρα 10:26 ποσού 94.605,00 € με αιτιολογία «..... - ΕΞ. ΤΜ» στο υποκατάστημα «.....» της τράπεζας “MILLENNIUM BANK” και Δελτίο Ανάληψης από

τον ίδιο λογαριασμό, στο ίδιο υποκατάστημα, ποσού 94.605,00 € με ημερομηνία 03/12/2007 και ώρα 10:28, δηλαδή στα επόμενα δύο λεπτά.

- Δελτίο Κατάθεσης στο λογαριασμό όψεως με αριθμό, με ημερομηνία 30/12/2008 και ώρα 11:15 ποσού 45.101,00 € με αιτιολογία «..... ΕΞ ΤΜ» στο υποκατάστημα «.....» της τράπεζας "MILLENNIUM BANK", δεύτερο Δελτίο Κατάθεσης στον ίδιο λογαριασμό όψεως, με ημερομηνία 30/12/2008 και ώρα 11:19 ποσού 19.040,50 € με αιτιολογία «..... ΕΞ ΤΜ» στο ίδιο υποκατάστημα και τρίτο Δελτίο Κατάθεσης στον ίδιο λογαριασμό όψεως, με ημερομηνία 30/12/2008 και ώρα 11:23 ποσού 71.400,50 € με αιτιολογία «..... ΕΞ ΤΥ» επίσης στο ίδιο υποκατάστημα και Δελτίο Ανάληψης από τον ίδιο λογαριασμό, στο ίδιο υποκατάστημα, ποσού 135.541,00 € (το σύνολο των τριών καταθέσεων) με ημερομηνία 30/12/2008 και ώρα 11:57, δηλαδή στο επόμενο μισάωρο.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

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, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για την λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*». Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας και της επίκλησης για καλή πίστη απορρίπτεται ως αναιτιολόγητος.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βόλου, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/11/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της επίδικης χρήσης

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «*11. 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 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «*1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»,

ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «*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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου 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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «*φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «*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 συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου,

δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../.../14-07-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./13-7-2017 πληροφοριακού δελτίου και του με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου με συνημμένο το φάκελο της υπόθεσης που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση.

Επειδή, οι υποθέσεις που εκκρεμούσαν στις υπηρεσίες της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., με την έκδοση διαπιστωτικών πράξεων, μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. και ήδη Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 2 της υποπαραγράφου Δ7 του Ν.4336/2015. Στην υπό κρίση περίπτωση, το υπ' αριθμ. πρωτ./13-7-2017 πληροφοριακό δελτίο και το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής – Αιγαίου με συνημμένο το φάκελο της υπόθεσης που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των ανωτέρω εγγράφων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα ανωτέρω έγγραφα δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς η

φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός πενταετίας, καθώς ήδη από το 2013 η ίδια είχε κληθεί από το ΣΔΟΕ Θεσσαλίας – Υποδ/ση Βόλου τυγχάνει απορριπτέος, εφόσον ο έλεγχος ως προς την εκδότηρια επιχείρηση δεν είχε ολοκληρωθεί.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε τη με αρ./19-9-2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, Επιπλέον, η χρήση 2007 περαιώθηκε βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010, αποδεχομένη το με αρ./26-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου το έτος 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε Α.Φ.Μ.

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

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/28-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό καταλογισμού 31.800,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.