



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 14/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1447

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

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

ε. 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.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με ΑΦΜ, που έχει έδρα στα, επί της οδού αρ. κατά:

Της υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 18/12/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ).Α. Με το με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΙΓΑΙΟΥ, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (λόγω αρμοδιότητας) την από 18-01-2016 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ, από την οποία προέκυπτε, ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνδυαζόμενα, συνθέτουν την απόδειξη ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, είναι εκδότρια εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων προς επιχειρήσεις-Πελάτες της, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση με ΑΦΜ, με λήψη δύο (2) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 140.000,00€ πλέον ΦΠΑ 26.600,00€ για την χρήση 2007.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2007, με την υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./.../2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2007. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. πρωτ./2018 υπόμνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 18-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας ΚΒΣ (εφαρμογής διατάξεων άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015 ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη.

- Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 28.000,00€ (140.000,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα, α) το αριθ. Τ.Π.Υ. Νο/2007 καθαρής αξίας 100.000,00€ & β) το αριθ. Τ.Π.Υ. Νο/2007 καθαρής αξίας 40.000,00€ , ήτοι συνολική καθαρή αξία 140.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1, 2, 9 & 30§§§§1, 2, 3 περ. γ, 4, 7, 8, & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1, 4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./11-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 49 & 57 ν. 2859/2000, για την κρινόμενη χρήση.

- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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, 2) ..., 3) ... 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, 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) 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. 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...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου 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 ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να

δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΙΓΑΙΟΥ, με το οποίο διαβίβασε την από 18-01-2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, η οποία αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, η οποία είχε περαιωθεί με το υπ' αριθ./2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2007 απορρίπτεται.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής που αναφέρει η προσφεύγουσα στην προσφυγή της, δεν αφορούν την φορολογία του ΚΒΣ, αλλά την φορολογία του ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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. ».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του,

δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 18-01-2016 Πληροφοριακή Έκθεση ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΙΓΑΙΟΥ για τον εκδότη με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

«**Α)**...στα αποτελέσματα δε ελέγχου, το συνεργείο εκθέτει τα εξής: «ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ. ΣΤΗ ΔΙΕΥΘΥΣΗ ΑΥΤΗ ΥΠΑΡΧΕΙ ΕΠΙΧ/ΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΟΥ ΕΧΕΙ Α.Φ.Μ. ΠΡΟ 25 ΕΤΩΝ».

♦ Αναφορικά δε με την έδρα της επιχείρησης επί της οδού -
....., πλέον των προαναφερθέντων στοιχείων, που εκθέτει το συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ, προκύπτει επίσης και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ ότι:

Στην ως άνω διεύθυνση λειτουργεί από το 1980 έως σήμερα η επιχείρηση με Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με μαρτυρίες περιοίκων και του Διαχειριστή της Ε.Π.Ε., ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση στην αναφερόμενη διεύθυνση.»

Με βάση τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση δήλωσε ως έδρα διεύθυνση, στην οποία ουδέποτε εγκαταστάθηκε.

♦ Ενόψει των ανωτέρω και προκειμένου να συγκεντρώσει ο έλεγχος περαιτέρω στοιχεία για την επιχείρηση, έστειλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ το με αριθμό πρωτοκόλλου/2011 έγγραφό

του, επικοινωνώντας παράλληλα και τηλεφωνικά με την Δ.Ο.Υ, η οποία τους γνώρισε ότι για την επιχείρηση, εμφανίζεται στο αρχείο της και άλλη εγκατάσταση της, στη θέση «.....»

Από τα αποσταλθέντα στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ έγγραφα, και συγκεκριμένα από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ προκύπτει ότι, από αυτοψία που έγινε 15/07/2009, στο υποκατάστημα της επιχείρησης, στη ΘΕΣΗ στη, διαπιστώθηκε ότι λειτουργεί μία άλλη επιχείρηση και από μαρτυρία εργαζομένου, η ανωτέρω επιχείρηση έχει μεταφερθεί προ τριών ετών σε άγνωστη διεύθυνση.

Παράλληλα στις 18/05/2011, άλλο συνεργείο ελέγχου του ΣΔΟΕ, με την με αριθμό/11 εντολή ελέγχου, μετέβη στην φερόμενη ως εγκατάσταση της αυτή και διαπίστωσε τα κάτωθι, όπως προκύπτουν από τα αποτελέσματα ελέγχου :

«Στην εν λόγω διεύθυνση βρέθηκε ερειπωμένο, εγκαταλελειμμένο βιομηχανικό κτίριο, με τζάμια σπασμένα και τέντες σχισμένες και αναπτυσσόμενη βλάστηση. Στη θύρα εισόδου υπήρχε πινακίδα με την επισημάνση ότι η επιχείρηση «Η ΜΕΤΑΦΕΡΘΗΚΕ ΣΤΟ». Η θύρα ήταν κλειδωμένη με λουκέτο. Στον προαύλιο χώρο υπήρχαν εγκαταλελειμμένα υλικά και παλέτες. Στο κτίριο υπήρχε πλαστική πινακίδα, ξεθωριασμένη, με τις λέξεις «ΚΡΑΜΑ, ΧΡΩΜΑ».

Με βάση τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση δήλωσε υποκατάστημα στη θέση «.....», από το οποίο αποδεικνύεται ότι έχει μεταφερθεί σε άγνωστη διεύθυνση από το έτος 2006. Το έτος δε 2011, και με αφορμή προφανώς διακλαδικούς ελέγχους που διενήργησε η Υπηρεσία του ΣΔΟΕ σε "Πελάτες" της επιχείρησης, τοποθετήθηκε και η σχετική πινακίδα περί μεταφοράς της επιχείρησης, η οποία δεν υπήρχε κατά την επίσκεψη του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ στις 15/07/2009. Επίσης επισημαίνεται το γεγονός ότι τα κατασχεθέντα, πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, με στοιχεία εκδότη, Χρήσης 2007, φέρουν στα στοιχεία εκδότη ως έδρα της επιχείρησης την διεύθυνση, στην οποία ουδέποτε εγκαταστάθηκε, και ως Υποκατάστημα την θέση-....., από την οποία έχει αποχωρήσει από το έτος 2006, σε άγνωστη διεύθυνση.

Β) Στις 24/05/2011 (αριθμός πρωτ. Σ.Δ.Ο.Ε. 14908) η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, σε απάντηση του προαναφερθέντος εγγράφου του ΣΔΟΕ, απέστειλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/2011 έγγραφο της, στο οποίο μεταξύ των άλλων, επισυνάπτει και τα εξής έγγραφα:

- Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (01/06/2009) και Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. σε βάρος της επιχείρησης, για παραβάσεις ως ακολούθως (Αριθμός Απόφασης/2009):
« Δεν δήλωσε τους φορολογικούς μηχανισμούς:

1. Το με αριθμ. Μητρώου, τον οποίο αγόρασε από τον με το υπ' αριθμ. /05 Τιμ.-Δελ. Αποστολής.
2. Το με αριθμ. Μητρώου, τον οποίο αγόρασε από την με

το υπ' αριθμ./05 Τιμ.-Δελ. Αποστολής, κατά παράβαση

Τόσο δε την Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., όσο και την σχετική Έκθεση Ελέγχου προσπάθησε η Δ.Ο.Υ. να κοινοποιήσει στις γνωστές διευθύνσεις τόσο της επιχείρησης όσο και του Διαχειριστή της Ο.Ε.,, πλην όμως οι ενέργειες αυτές απέβησαν άκαρπες, με αποτέλεσμα να επιδώσουν τα έγγραφα στον Δήμαρχο στις 09/06/2010.

Κατά συνέπεια η επιχείρηση το έτος 2005 αγόρασε δύο φορολογικούς μηχανισμούς, χωρίς να τους δηλώσει στη Δ.Ο.Υ., από τους οποίους εξέδιδε πλήθος φορολογικών στοιχείων, γεγονός άλλωστε που αποδείχθηκε και από το κατασχεθέν φορολογικό υλικό από Πελάτες* της, τα οποία φορολογικά στοιχεία ως εκ τούτου είναι και πλαστά.

Γ) Η επιχείρηση έχει ιστορικό λειτουργίας από το έτος 1982, με στοιχεία, όπως προκύπτει από το Καταστατικό Σύστασης, το οποίο φέρει ημερομηνία 18 Αυγούστου 1982, το οποίο και καταχωρήθηκε στα Βιβλία Εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών με αύξοντα αριθμό/1982.

- Από τα στοιχεία των Καταστάσεων(με βάση τα στοιχεία του TAXIS, της Γ.Γ.Π.Σ. και της Δ.Ο.Υ.

ΠΑΛΛΗΝΗΣ) καθίσταται εμφανής η φορολογική εικόνα της επιχείρησης η οποία προκειμένου να μην δώσει αφορμή για φορολογικό έλεγχο υπέβαλε κάποιες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών, χωρίς να δηλώσει Προμηθευτές στις Χρήσεις 2006 έως και 2010, καθώς και Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες δήλωσε - κατά βούληση - ποσά τόσο εκροών, αλλά κυρίως εισροών, προκειμένου να δημιουργεί Πιστωτικό Υπόλοιπο, ώστε να μην καταβάλει Φ.Π.Α. στο Δημόσιο.

Όλα τα ως άνω παρατεθέντα στοιχεία, συνδυαζόμενα, συνθέτουν την απόδειξη ότι η επιχείρηση είναι εκδότρια εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων προς επιχειρήσεις - "Πελάτες" της, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση

Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, όπως προκύπτει από την 18-12-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΚΒΣ, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, για τους παρακάτω λόγους :

α) Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν έχουν καταχωρηθεί κανονικά στα βιβλία της επιχείρησης.

β) Υπάρχουν κατατεθειμένες συμβάσεις για την εκτέλεση των περιγραφόμενων έργων μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης καθώς επίσης μεταξύ αυτής και της εκδότριας επιχείρησης

γ) Για την εξόφληση των ανωτέρω Τ.Π.Υ. έχουν εκδοθεί οι προβλεπόμενες δίγραμμες επιταγές και η εξόφληση τους μέσω τραπεζικού συστήματος.

δ) Το έργο έχει παραδοθεί κανονικά στον εργολήπτη.

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18-12-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΚΒΣ (186/92) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη της** με αριθμ. πρωτ. /18-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 28.000,00€ (140.000,00€x20%).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.