



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/02/2021

Αριθμ. Αποφ.: 401

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.:**, συνταξιούχου, κατοίκου Ιωαννίνων, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/31-8-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-

31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 23-10-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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/31-8-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 458.134,00 € (2.290.670,00 X20%), λόγω λήψης είκοσι πέντε (25) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείων, συνολικής αξίας 2.290.670,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των 2§1, 6§1, 11§1 & 5, 12§§1,9,10,11 & 14, 18§§2&9 και 30§3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 31/8/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) – Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) στις διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2012 μέχρι 31/12/2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δυνάμει της με αριθμ. 92/3-2-2020 εντολής ελέγχου, στην ατομική επιχείρηση του, με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου αργύρου», η οποία διέκοψε τις εργασίες της στις 15-10-2015.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ./5-12-2019 (αρ. πρωτ. εισερχ./11-12-2019) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, σχετικά με έλεγχο που πραγματοποίησε η τελευταία στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο πολύτιμων λίθων και κοσμημάτων». Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο, όλα τα τιμολόγια – δελτία αποστολής που εξέδωσε η επιχείρηση «.....», στο χρονικό διάστημα από 1/1/2012 ως 31/12/2013, κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς, όπως αποδείχθηκε, οι προμηθευτές αυτής ήταν πρόσωπα συναλλακτικά ανύπαρκτα, τα οποία απλώς διακινούσαν φορολογικά στοιχεία που δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές και

προκειμένου να προσδώσουν αληθοφάνεια σε αυτά, πραγματοποιούσαν τις εξοφλήσεις αυτών μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Μεταξύ των πελατών της «.....» είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος στη χρήση 2012 έλαβε εικοσιπέντε (25) Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 2.290.670,00€, πλέον Φ.Π.Α. 526.854,10€ και στη χρήση 2013, οκτώ (8) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 549.640,00€ πλέον Φ.Π.Α. 126.417,20€.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εξέδωσε την υπ' αριθμ./3-2-2020 εντολή ελέγχου και απέστειλε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ./4-2-2020 γνωστοποίηση των άρθρων 397 & 398 του Ν.4512/2018, περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων φόρου εισοδήματος, καθώς και το υπ' αριθμ./20-2-2020 αίτημα προσκόμισης των φορολογικών βιβλίων και φορολογικών παραστατικών που σχετίζονται με τις συναλλαγές του με την επιχείρηση «.....». Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ως άνω ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 31/08/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης και συγκεκριμένα από το δειγματοληπτικό έλεγχο επιχειρήσεων που διενεργήθηκε στην ευρύτερη περιοχή της πόλης των Ιωαννίνων, οι οποίες εμφανίζονται ως πελάτες της ελεγχόμενης επιχείρησης και δραστηριοποιούνται στο αντικείμενο αυτό, προέκυψε ότι αυτές είναι υπαρκτές επιχειρήσεις, αλλά και σε συνδυασμό με τα πορίσματα των προηγούμενων ελέγχων του ΣΔΟΕ Ηπείρου και της ίδιας φορολογικής αρχής, από τα οποία προέκυψε ότι υπήρχαν εμπορεύματα στην έδρα της επιχείρησης, κατά το χρόνο διενέργειας των ελέγχων, η φορολογική αρχή έκρινε τις συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 11§1 & 5, 12§§1,9,10,11 & 14, 18§§2&9 και 30§3 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των άρθρων 2§§1,2,3 & 6, 4§§1,2,3 & 5, 5§§1.5,6 & 7, 6§§1,9,10,11, 9§1, 10§§6,7&8 και 14§§2,3 του Κ.Φ.Α.Σ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1,2 & 4 του ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/09-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου, λόγω έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων.
2. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
3. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή. Ο ίδιος συναλλάχθηκε με την εταιρεία «.....» με καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϊσχύουσες 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 Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** 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... 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. 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, στο άρθρο 68 παρ 2 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) 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 36 παρ.3 του Ν. 4174/26-7-2013**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12-2019** τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του **άρθρου 36** του ν. **4174/2013**, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της

αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, ακολούθως, με την **Πολ. 1192/2017** έγινε δεκτή η γνωμοδότηση 268/2017 του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία: «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας (ΣΤΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Επειδή, κατά την ελεγχόμενη χρήση, η έννοια της φοροδιαφυγής για εικονικά φορολογικά στοιχεία ορίζονταν στο άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/97, ως εξής : «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ. - 4.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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, αποτελεί αδίκημα φοροδιαφυγής, συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, τυγχάνουν εφαρμογής οι συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 3 του ν. 4174/2013, 66 παρ. 27 περ. α' του ν. 4646/2019 και 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., ως εκ τούτου για τη χρήση 2012, το δικαίωμα το Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, παρατείνεται έως δέκα (10) έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης, ήτοι, εν προκειμένω, μέχρι 31/12/2023.

Επειδή, όπως επικουρικώς το υπ' αριθμ. πρωτ./5-12-2019 (αρ. πρωτ. εισερχ./11-12-2019) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με το οποίο διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, εξέδωσε στις χρήσεις 2012 και 2013, εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, αποτελεί, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1997 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, συμπληρωματικό στοιχείο για τη χρήση 2012, καθόσον περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στις 11/12/2019, ήτοι, μετά την παρέλευση του κανονικού χρόνου της παραγραφής (πενταετίας), και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης και καταλογισμό φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, λήγει την 31/12/2023.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 την 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*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, επιφυλασσόμενων 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 20, παρ. 4 του Ν. 3842/2010:«*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής :

Βάσει του με αριθμ./5-12-2019 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διενήργησε έλεγχο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία είχε κάνει δήλωση έναρξης εργασιών στις 25/2/1987 και δήλωση διακοπής εργασιών στις 15/10/2015, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου αργύρου, με έδρα στη διεύθυνση στα Ιωάννινα. Σύμφωνα με το ως άνω πληροφοριακό δελτίο και τη διαβιβασθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, καταλογίστηκαν σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών το χοντρικό εμπόριο πολύτιμων λίθων και κοσμημάτων από πολύτιμους λίθους, με διεύθυνση επί της οδού, Αθήνα, παραβάσεις, ζήτησης- λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των πελατών της ως άνω εταιρείας ήταν και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/05-12-2019 έγγραφο (πληροφοριακό δελτίο) της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών σχετικά με έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», διαπιστώθηκαν τα εξής :

«Διενεργήθηκε Μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση «.....», ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΟΛΥΤΙΜΩΝ ΛΙΘΩΝ ΚΑΙ ΚΟΣΜΗΜΑΤΩΝ,, 10560-ΑΘΗΝΑ ΑΦΜ:, για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2011, 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 κατόπιν της αριθ. 224/15-7-2019 σχετικής εντολής.

Η Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το αριθ. πρωτ./28-2-2019 έγγραφό της (αριθ. πρωτ./234-2019 της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών), απέστειλε στην υπηρεσία μας λόγω αρμοδιότητας, αντίγραφο της Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά την εταιρεία «..... Χονδρικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων, - Ν. Αττικής ΑΦΜ:.....» αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Χολαργού, από την οποία προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία (Δ.Α.- Τ) που εξέδωσε η «.....» προς την ελεγχόμενη «.....» συνολικής καθαρής αξίας 3.961.836,50€ πλέον Φ.Π.Α. 911.222,41€ στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 και 814.690,00€ πλέον ΦΠΑ 187.378,70€ στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής για τους πιο κάτω λόγους:

1. Η εταιρεία δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα έδρα της επί της οδού-..... από την οποία αποχώρησε προς άγνωστη διεύθυνση χωρίς να δηλώσει την μεταφορά της. (Το γραφείο όπου στεγαζόταν δηλώθηκε κενό από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου από 01.01.2013 και επομένως είχε αποχωρήσει από την εν λόγω διεύθυνση προ της ημερομηνίας αυτής).

2. Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της Φορολογικής διοίκησης (Άρθρο 14 ν. 4174/2013) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

3. Ο διαχειριστής της δεν βρέθηκε αν και αναζητήθηκε στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού - Αθήνα, ούτε υπήρχε κουδούνι που να αναγράφει το όνομά του και ήταν άγνωστος στους περιοίκους. Επίσης ο ανωτέρω δεν δήλωσε στη Φορολογική Διοίκηση άλλη διεύθυνση κατοικίας.

4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.» προς την επιχείρηση «..... ΑΦΜ:.....» συνολικής καθαρής αξίας 1.753.821,83 ευρώ το έτος 2010 και 4.047.230,02 το έτος 2011, κρίθηκαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, στο σύνολό τους ως εικονικά.

5. Αποκλειστικός προμηθευτής της εταιρείας «.....» ήταν η εταιρεία «.....».

6. Η «.....» πέραν των αγορών που υποτίθεται ότι πραγματοποιούσε από την «.....», δεν είχε άλλες αγορές. Εφόσον τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση αυτή κρίθηκαν στο σύνολό τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών εικονικά κατά συνέπεια η «.....» δεν είχε εμπορεύματα για να πουλήσει επομένως και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά.

7. Η «.....» δεν διέθετε ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα ούτε υπήρχε κάποιο στοιχείο ότι χρησιμοποιούσε μισθωμένα. Δεν υπήρχε επομένως τρόπος μεταφοράς των εμπορευμάτων που υποτίθεται ότι πουλούσε. Η διακίνηση, των ειδών που υποτίθεται ότι διακινούσε, κατά την κοινή πείρα, λόγω μεγάλης αξίας γίνεται με ειδικά οχήματα ασφαλείας τα οποία δεν διέθετε.

8. Η «.....» δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, υπέβαλλε μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μέχρι και τον μήνα Μάιο του 2012, οι οποίες ήταν όλες πιστωτικές, ενώ δεν υπέβαλλε τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ούτε απασχόλησε προσωπικό.

Επίσης σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού η εταιρεία πέραν από τα παραπάνω και προκειμένου να εμφανίζονται νομιμοφανείς οι υποτιθέμενες συναλλαγές και ο τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων οι πληρωμές γίνονταν μέσω τραπέζης. Από τη διερεύνηση του τρόπου εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων προέκυψαν τα ακόλουθα: Ο υποτιθέμενος πελάτης της «.....» κατέθετε χρήματα στον λογαριασμό της , που τηρούσε αυτή στην Εθνική Τράπεζα (ο οποίος ανοίχθηκε στις 14.10.2010) με αριθμό/....., αλλά αμέσως μεταφέρονταν τα χρήματα στις αρχές του 2012 στο λογαριασμό/..... της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... και στη συνέχεια σε λογαριασμούς τρίτων μεταξύ των οποίων και οι λογαριασμοί:/..... της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ,/..... της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ,/..... της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ καθώς και ο λογαριασμός/..... της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος. Οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν προκύπτει να έχουν καμία επαγγελματική σχέση με την επιχείρηση και όλες είχαν

διαχειριστές και μέλη φυσικά πρόσωπα από την Κύπρο. Σχεδόν το σύνολο των κινήσεων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών γίνονταν μέσω internet Banking, πιθανόν από το ίδιο άτομο και οι μεταφορές από τον ένα λογαριασμό στον άλλο, σκοπό είχε να μην μπορεί να είναι ανιχνεύσιμος ο τελικός παραλήπτης των χρημάτων ο οποίος μπορεί να είναι και ο αρχικός καταθέτης ή συγγενικά με αυτόν πρόσωπα. Από τους λογαριασμούς αυτούς τα μόνα ποσά που δεν μεταφέρονταν ήταν ποσά από 800 έως 1.200 ευρώ που αναλαμβάνονταν μέσω ATM κατά διαστήματα, που προφανώς αποτελούσαν την αμοιβή ή προμήθεια των εν λόγω εταιρειών για τη διακίνηση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.

Επομένως ούτε οι καταθέσεις χρημάτων τεκμηριώνουν πραγματική συναλλαγή μεταξύ της και των υποτιθέμενων πελατών της αλλά απλή διακίνηση φορολογικών στοιχείων χωρίς αυτά να ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές.

Ενισχυτικό της εικονικότητας των εκδοθέντων από την επιχείρηση φορολογικών στοιχείων είναι και το γεγονός ότι αυτή συνέχισε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς τους ίδιους λήπτες (υποτιθέμενους πελάτες της) και μετά την αποχώρηση από τη δηλωθείσα έδρα της.

Από τις παραπάνω διαπιστώσεις καθώς και από τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.. ΙΓ' Αθηνών που αφορά την επιχείρηση «.....» φερόμενη ως προμηθεύτρια της εταιρείας μέχρι τα τέλη του 2011, τεκμηριώνεται πλήρως ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η από την επιχείρηση αυτή καθώς και το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε προς τους υποτιθέμενους πελάτες της είναι εικονικά για το σύνολο των αναγραφόμενων σε αυτά συναλλαγών. Αυτά δε εκδόθηκαν για να μειώσουν ισόποσα τα καθαρά τους κέρδη οι λήπτριες επιχειρήσεις των εν λόγω στοιχείων και να εκπέσουν τον Φ.Π.Α. αυτών με δεδομένο ότι η δεν απέδιδε τον Φ.Π.Α. που αναλογούσε στις αξίες τους.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» προς την ελεγχόμενη επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.» συνολικής αξίας **3.961.836,50€** πλέον ΦΠΑ **911.222,41€** στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 και 814.690,00€ πλέον ΦΠΑ 187.378,70€ στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά στο σύνολό τους**. (Σημειώνεται ότι η στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 ήταν ο αποκλειστικός προμηθευτής της).

Σε περαιτέρω έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία και συμψήφισε το ΦΠΑ που αντιστοιχούσε σε αυτά. Ο δε τρόπος εξόφλησης των ανωτέρω τιμολογίων γινόταν μέσω internet Banking από το λογαριασμό με αριθμό/..... της «.....» που τηρείται στην Εθνική Τράπεζα στον λογαριασμό με αριθμό/..... της «.....» που τηρείται επίσης στην Εθνική Τράπεζα, προκειμένου να εμφανίζονται νομιμοφανείς οι υποτιθέμενες συναλλαγές της.

Για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 οι αγορές εμπορευμάτων που φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη σύμφωνα με τα παραστατικά (Δ.Α.- Τ) που έχει λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της, είναι από τις επιχειρήσεις: α) για την οποία αναφερθήκαμε

ανωτέρω και β) «..... ΑΦΜ: Χονδρικό εμπόριο εισαγόμενου χρυσού, ακατέργαστου ή ημικατεργασμένου,,, Ν. Αττικής, ΑΦΜ:

Από την υπηρεσία μας, όσον αφορά την προμηθεύτρια επιχείρηση «....., εστάλη το αριθ. πρωτ./13-4-2016 έγγραφο προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βύρωνα (η οποία στη συνέχεια το διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ως ελεγκτική υπηρεσία) με το οποίο ζητούσαμε να μας γνωρίσει για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω προς την ελεγχόμενη στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 συνολικής αξίας 996.875,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 229.281,25€, αν:

α) η εκδότρια των στοιχείων εταιρεία ήταν σε λειτουργία κατά το χρόνο εκδόσεως των φορολογικών παραστατικών και είχε την δυνατότητα να διενεργήσει τις αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία πωλήσεις στην αναγραφόμενη ποσότητα και στα είδη αυτά.

β) τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι όμοια με τα στελέχη που τηρούνται από την εκδότρια επιχείρηση και δεν παρουσιάζουν διαφορές ή αλλοιώσεις.

γ) έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία της εκδότριας επιχείρησης και οι εμπειρεχόμενοι φόροι αποδόθηκαν κανονικά στο δημόσιο.

δ) τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν ακυρωθεί μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου με την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων και

ε) οι πληρωμές των φορολογικών αυτών στοιχείων έγιναν σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης ελέγχου δεν μας έχει απαντήσει.

Επίσης από έρευνα που έγινε στο προφίλ του ELENXIS προκύπτει ότι για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 η προμηθεύτρια επιχείρηση «.....» δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, οι δε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει είναι όλες πιστωτικές. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013 δεν είχε αγορές και κατά συνέπεια δεν είχε εμπορεύματα για να πουλήσει τουλάχιστον μέχρι την ημερομηνία που φαίνεται ότι πραγματοποίησε την πρώτη αγορά στις 14/05/2013 από την εταιρεία «.....» σύμφωνα με το δελτίο αποστολής-τιμολόγιο Νο 1/14-05-2013 που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την εν λόγω εταιρεία, όλα τα τιμολόγια – δελτία αποστολής που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις για το χρονικό διάστημα 01/01/2012-13/05/2013, όπως αυτά απεικονίζονται συγκεντρωτικά στους πίνακες που ακολουθούν, κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.»

Παράλληλα αξίζει να σημειωθεί, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ελέγχθηκε σε προγενέστερο χρόνο, τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου – Δυτικής Μακεδονίας & Βορείων Ιονίων Νήσων, όσο και από την Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Ειδικότερα, βάσει του με αριθ. πρωτοκ./20-07-2015 πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ Ηπείρου, διαπιστώθηκε, ύστερα από επίσκεψη κλιμακίου του στην έδρα του ελεγχόμενου, ότι οι ποσότητες αργύρου αποθηκεύονταν σε χρηματοκιβώτιο που υπήρχε στον κυρίως χώρο της επιχείρησης, οι οποίες παρέμειναν εκεί μέχρι την πώλησή τους.

Επίσης, από τον αρχικό μερικό επιτόπιο έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων που διενεργήθηκε βάσει της/16-8-2017 εντολής ελέγχου και την από 21/12/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., πραγματοποιήθηκε έλεγχος κλειστής αποθήκης και δε διαπιστώθηκαν διαφορές.

Ακολούθως, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 31/08/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν βρέθηκε κανένα δικαιολογητικό από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά αγαθών, από την έδρα της εκδότριας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ (..... – Αθήνα Αττικής) στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης (..... – ΙΩΑΝΝΙΝΑ). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή προέβη σε διασταύρωση των δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων των πελατών της που υπεβλήθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση για τα έτη 2012 και 2013, καθώς και των δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων που υπέβαλαν τρίτες επιχειρήσεις οι οποίες συμπεριέλαβαν στις δηλώσεις τους ως προμηθευτή την ελεγχόμενη επιχείρηση και δε διαπιστώθηκε καμία διαφορά. Παράλληλα, από τον έλεγχο στο αρχείο της Υπηρεσίας (Μητρώο TAXIS) προέκυψε ότι το σύνολο των πελατών της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2012 και 01/01 – 31/12/2013 έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και εμφανίζουν σχετικές δραστηριότητες με επεξεργασία και εμπόριο ακατέργαστου αργύρου. Παράλληλα, από δειγματοληπτικό έλεγχο επιχειρήσεων που διενεργήθηκε στην ευρύτερη περιοχή της πόλης των Ιωαννίνων, οι οποίες εμφανίζονται ως πελάτες της ελεγχόμενης επιχείρησης και δραστηριοποιούνται στο αντικείμενο αυτό, προέκυψε ότι αυτές είναι υπαρκτές επιχειρήσεις, οι οποίες δραστηριοποιούνται επί σειρά ετών ως εργαστήρια ασημουργίας τα οποία επεξεργάζονται τον άργυρο οι ίδιοι προσωπικά ή με την απασχόληση ειδικευμένου προσωπικού και παράγουν αργυρά κοσμήματα ή άλλα αντικείμενα που διαθέτουν λιανικά ή χονδρικά. Ορισμένες εξ αυτών προμηθεύονταν, για τα κρινόμενα έτη, αποκλειστικά την πρώτη ύλη του ακατέργαστου αργύρου από την ελεγχόμενη επιχείρηση και λειτουργούν τα τελευταία χρόνια εντός του Κέντρου Παραδοσιακής Βιοτεχνίας Ιωαννίνων (ΚΕΠΑΒΙ) επί της οδού, ΤΚ Από τον έλεγχο σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων λήψης της ελεγχόμενης επιχείρησης, προς την επιχείρηση – ΑΦΜ με

αντικείμενο εργασιών ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΠΟΛΥΤΙΜΩΝ ΛΙΘΩΝ ΚΑΙ ΚΟΣΜΗΜΑΤΩΝ επί της οδού – Αθήνα Αττικής, προκύπτει ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εμφανίζεται να έχει εξοφληθεί τμηματικά με κατάθεση μετρητών που γινόνταν σε διάφορα υποκαταστήματα της Εθνικής Τράπεζας σε πίστωση του υπ' αριθμ. /..... εταιρικού λογαριασμού όψεως, που τηρείται στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδας με δικαιούχο την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε τις συναλλαγές, όπως αυτές περιγράφονται στα είκοσι πέντε (25) εκδοθέντα από την προμηθεύτρια επιχείρηση «.....», προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 2.290.670,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 526.854,10 €, της χρήσης 2012 και στα οκτώ (8) Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, συνολικής καθαρής αξίας 549.640,00€ πλέον Φ.Π.Α. 126.417,20€, της χρήσης 2013, εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η εκδότρια εταιρεία (.....) αν και είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, εντούτοις, από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και ειδικότερα τόσο από τις πληροφορίες μέσω του συστήματος taxis (της εφαρμογής του συστήματος στοιχείων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων), όσο και του συστήματος elenxis (έλεγχος ενδοκοινοτικών αποκτήσεων), διαπιστώθηκε ότι πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές(συνολικού ύψους 4.000,00 € για τη χρήση 2012 και συνολικού ύψους 4.600,00 € για τη χρήση 2013), ενώ δεν προέβη σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, συνεπώς, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, πωλήσεις συνολικής αξίας 2.290.670,00 € για τη χρήση 2012 και συνολικής αξίας ύψους 549.640,00 € για τη χρήση 2013.

Επειδή, στις περιπτώσεις που ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες πωλήσεις, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει αφενός, ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία έγιναν με το συγκεκριμένο εκδότη, και αφετέρου, ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, η επίκληση του προσφεύγοντος ότι ενήργησε καλοπίστως, δεν αρκεί από μόνη της για τη διαγραφή του εν λόγω προστίμου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, καθόσον, αφενός, το πρόστιμο είναι αντικειμενικό και ανεξάρτητο από την καλή πίστη, υπό την έννοια ότι εφόσον η φορολογική διοίκηση διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης του προστίμου, χωρίς να λαμβάνει υπόψη της την υπαιτιότητα, το δόλο ή τη αμέλεια του φορολογούμενου που

υπέπεσε στην παράβαση και αφετέρου, δε μπορεί να γίνει αποδεκτή η επίκληση της καλοπιστίας, λόγω του μεγάλου όγκου και της συχνότητας των συναλλαγών από το μοναδικό προμηθευτή του συγκεκριμένου είδους (αργύρου), σε συνδυασμό και με τη συναλλακτική ανυπαρξία του συγκεκριμένου εκδότη και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από **09-10-2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αριθ./**31-8-2020** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§ 3 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
	458.134,00	458.134,00

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.