



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/02/2021

Αριθμ. Αποφ.: 397

**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@aaade.gr
Url : www.aaade.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 του με **Α.Φ.Μ.:**, συνταξιούχου, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/**31-8-2020** πράξης επιβολής ειδικής

χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 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 **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** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική χρηματική αποζημίωση ισόποση του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε από τον εκδότη εικοσιπέντε (25) εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, ύψους **526.854,10 €**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 31/8/2020 έκθεσης ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990, στις διαχειριστικές περιόδους από 1/1/2012 μέχρι 31/12/2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δυνάμει της με αριθμ./3-2-2020 εντολής ελέγχου, στην ατομική επιχείρηση του του, με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου αργύρου», η οποία διέκοψε τις εργασίες της στις 15-10-2015.

Αίτια 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 «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» 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 «..... ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.», 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 «..... ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.» 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 «..... . MON/ΠΗ Ε.Π.Ε.». Αναταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./21-5-2020 υπόμνημά του προσκομίζοντας μέρος των ζητηθέντων δικαιολογητικών, τα οποία κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ...21-5-2020 έκθεση κατάσχεσης, δεδομένου ότι με την υπ' αριθμ./12-6-2015 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Ηπείρου, παραλήφθηκαν ορισμένα μόνο φορολογικά στοιχεία αγορών του προσφεύγοντα. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, σε συνδυασμό με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α, καθώς και από τον προγενέστερο – αρχικό έλεγχο που πραγματοποίησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθμ./16-8-2017 εντολής ελέγχου στις χρήσεις 2012 & 2013, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «..... MON/ΠΗ Ε.Π.Ε» αποτελεί το μοναδικό προμηθευτή του προσφεύγοντα στις ελεγχόμενες χρήσεις. Ο προσφεύγων καταχώρησε τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αγορών στα βιβλία του και εξέπεσε τον αντίστοιχο φόρο εισροών.

Η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων λαμβάνοντας υπόψη το πληροφοριακό δελτίο της Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, πραγματοποίησε έλεγχο του τρόπου μεταφοράς του αργύρου, καθώς στα εν λόγω ΤΔΑ δεν αναγράφεται κανένα μεταφορικό μέσο, καθώς ούτε ο εκδότης, ούτε ο λήπτης διαθέτουν μεταφορικά μέσα, ενώ, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία φορτωτικών ή άλλων δικαιολογητικών (αποδείξεων διοδίων, επιβαρύνσεων μεταφορών κλπ) που να αποδεικνύουν τον τρόπο μεταφοράς των αγαθών. Επίσης, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον τρόπο επαφής με την προμηθεύτρια επιχείρηση (συμφωνητικά, ασφάλιση των εμπορευμάτων). Περαιτέρω, αν και το σύνολο των ως άνω ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικού λογαριασμού της Ε.Τ.Ε. με δικαιούχο την «..... MON/ΠΗ Ε.Π.Ε», σε πολλές περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι οι εξοφλήσεις πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα σε υποκατάστημα της ΕΤΕ Ιωαννίνων, την ίδια χρονική στιγμή που όπως ο ίδιος υποστηρίζει, μετέφερε τον άργυρο από την Αθήνα στα Ιωάννινα.

Ωστόσο, από επιτόπιο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε ΠΔ Ηπείρου – Δυτικής Μακεδονίας & Βορείων Ιονίων Νήσων που πραγματοποιήθηκε στις 24/06/2015 στην επιχείρηση του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διέθετε χρηματοκιβώτιο, εντός του οποίου αποθήκευε τις ποσότητες αργύρου, ενώ από τον έλεγχο «κλειστής αποθήκης» που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατά τον αρχικό έλεγχο των φορολογικών της στοιχείων στις ίδιες χρήσεις, δεν προέκυψαν διαφορές. Επίσης, το σύνολο των πελατών του προσφεύγοντα είναι φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις, εμφανίζουν

δραστηριότητα σχετική με επεξεργασία και εμπορία ακατέργαστου αργύρου, υποβάλλουν δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α και δραστηριοποιούνται επί σειρά ετών ως εργαστήρια ασημουργίας, ενώ ορισμένες από αυτές προμηθεύτηκαν στα ελεγχόμενα έτη, κατ' αποκλειστικότητα, την πρώτη ύλη του αργύρου από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύνολο των τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «..... ΜΟΝ/ΠΗ Ε.Π.Ε.», στις χρήσεις 2012 & 2013 είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Κατά συνέπεια, τα ληφθέντα τιμολόγια δεν είναι νόμιμα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 περ.β του Ν. 2859/2000, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω τιμολογίων.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε το υπ' αριθμ./22-6-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ./15-7-2020 υπόμνημά του υποστηρίζοντας ότι οι εν λόγω πράξεις στηρίζονται σε αυθαίρετα συμπεράσματα της φορολογικής αρχής, που αφορούν τον εκδότη των τιμολογίων και τους προμηθευτές αυτού, ενώ από τον έλεγχο στα φορολογικά του βιβλία δεν προκύπτει απόκλιση στα τιμολόγια αγοράς και πώλησης αργύρου.

Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

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

1. Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Η προσβαλλόμενη πράξη επιδόθηκε μετά την παρέλευση της πενταετούς προθεσμίας του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο. Στις 20-3-2015, ο προσφεύγων κλήθηκε από το ΣΔΟΕ Ηπείρου να θέσει στη διάθεσή του τις φορολογικές του δηλώσεις, καθώς και έγγραφες εξηγήσεις σχετικά με συγκεκριμένες καταθέσεις του στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «..... Μον. Ε.Π.Ε.». Ήδη από το 2015 διεξάγονταν έλεγχος στην ως άνω εταιρεία και στις συναλλαγές του προσφεύγοντα με αυτήν, ενώ με την υπ' αριθμ./12-6-2015 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Ηπείρου, παραλήφθηκαν φορολογικά στοιχεία του προσφεύγοντα. Κατά συνέπεια, όφειλε η φορολογική αρχή να δείξει τη δέουσα επιμέλεια, καθόσον είχε ήδη τα συμπληρωματικά στοιχεία στη διάθεσή της και να ολοκληρώσει τον έλεγχο μέχρι τις 31-12-2018. Περαιτέρω, από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εκδόθηκαν τρεις εντολές ελέγχου και συντάχθηκε η από 21-12-2018 έκθεση ελέγχου που αφορά τις χρήσεις 2012 & 2013, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας, χωρίς να διαπιστωθούν παραβάσεις.
2. Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στηρίζεται σε εικασίες και αυθαίρετα συμπεράσματα, καθώς ο προσφεύγων δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση. Αγόρασε ακατέργαστο άργυρο στην τιμή που κάθε φορά πωλούνταν, καταχώρησε τα παραστατικά στα βιβλία του, εξόφλησε τον προμηθευτή μέσω τραπεζικού λογαριασμού και πούλησε τον άργυρο σε υπαρκτούς επαγγελματίες. Οι κρίσεις της φορολογικής αρχής είναι

συκοφαντικές για τον ίδιο και στηρίζονται σε αυθαίρετα συμπεράσματα που αφορούν τον προμηθευτή του και τους προμηθευτές αυτού. Ο προμηθευτής του είχε συγκεκριμένη έδρα, από την οποία ο προσφεύγων παραλάμβανε το εμπόρευμα, το οποίο μετέφερε μόνος του με αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης. Δήλωνε τις αγορές του στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, απέδιδε τον Φ.Π.Α των πωλήσεων. Οι συναλλαγές του ήταν απολύτως νόμιμες.

3. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας το φέρει η φορολογική αρχή. Ο ίδιος συναλλάχθηκε με την εταιρεία «..... Μον.Ε.Π.Ε» με καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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» προΐσχύουσες 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 έκδοσή τους».*

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ.1 & 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.*

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Επειδή, 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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013 «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α)..... β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, 2.[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α)...., β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.0) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, αποτελεί σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του ν. 2523/1997, αδίκημα φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν. 4646/2019 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.1β &3 του ίδιου νόμου και καταλαμβάνει τόσο τη χρήση του 2013, όσο και την προγενέστερη αυτής, το 2012, κατ' εφαρμογή του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος και των υπ' αριθμ. 1738/2017 και 2934/2017 & 2937/2017 αποφάσεων του ΣτΕ. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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 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 εμπεριστατωμένα 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 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, 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, 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, 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 την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως **καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, **ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών** (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999 και ΣτΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι

διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση,

- Ο προσφεύγων, σε απάντηση του υπ' αριθμ./20-2-2020 αιτήματος παροχής στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά αρχεία και τα φορολογικά παραστατικά των ελεγχόμενων χρήσεων, καθώς και κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο, σχετικό με τις συναλλαγές του.
- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στη χρήση 2012, είκοσι πέντε (25) Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής που αφορούσαν σε αγορά εμπορεύματος (αργύρου), έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο πολύτιμων λίθων και κοσμημάτων», συνολικής καθαρής αξίας 2.290.670,00€ πλέον Φ.Π.Α. 526.854,10€.
- Η επιχείρηση «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» αποτελεί το μοναδικό προμηθευτή του προσφεύγοντα στις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η φορολογική αρχή, έλαβε υπόψη τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στο υπ' αριθμ. πρωτ./5-12-2019 (αρ. πρωτ. εισερχ./11-12-2019) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, σχετικά με έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο πολύτιμων λίθων και κοσμημάτων», στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

«Στις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 & 2013, η εκδότρια επιχείρηση «..... Μον. Ε.Π.Ε.» είχε ως προμηθευτή της την εταιρεία «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο ρολογιών και κοσμημάτων». Από αυτήν προμηθεύτηκε εμπορεύματα αξίας 3.961.836,50€ πλέον Φ.Π.Α. 911.222,41€ στη χρήση 2012 και 814.690,00€ πλέον Φ.Π.Α. 187.378,70€ στη χρήση 2013. Μάλιστα, στη χρήση 2012, η ΜΟΝ. ΕΠΕ» αποτελεί το μοναδικό προμηθευτή της εκδότριας «..... Μον. Ε.Π.Ε.». Ωστόσο, από έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Χολαργού στην «..... ΜΟΝ. Ε.Π.Ε.», τα αποτελέσματα του οποίου διαβιβάστηκαν στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών με το υπ' αριθμ./28-2-2019 έγγραφό της και λήφθηκαν υπόψη κατά τον έλεγχο στην επιχείρηση «..... Μον. Ε.Π.Ε.», διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «..... ΜΟΝ.Ε.Π.Ε.» κρίθηκε εικονική, καθώς ήδη από το 2013 είχε εγκαταλείψει την έδρα της προς άγνωστη κατεύθυνση. Ο διαχειριστής αυτής,, δεν βρέθηκε ποτέ. Η επιχείρηση δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φόρου εισοδήματος, παρά μόνο περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μέχρι το Μάιο του 2012, οι οποίες είχαν πάντοτε πιστωτικό υπόλοιπο. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό και δεν διέθετε ιδιότητα μέσα, ούτε υπάρχει κάποιο στοιχείο ότι χρησιμοποιούσε μισθωμένα, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα που φέρεται ότι διακινούσε, λόγω της μεγάλης αξίας τους απαιτούν οχήματα ασφαλείας.

Περαιτέρω, αποκλειστικός προμηθευτής της «..... MON.Ε.Π.Ε» ήταν η εταιρεία με την επωνυμία «..... MON/ΠΗ Ε.Π.Ε. - Α.Φ.Μ.», από την οποία η «..... MON. ΕΠΕ» έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.753.821,83€ στη χρήση 2010 και 4.047.230,02€ στη χρήση 2011. Όπως αποδείχθηκε από τη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών τεκμηριώνεται πλήρως ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εταιρεία «. MON/ΠΗ Ε.Π.Ε.» μέχρι τα τέλη του 2011 είναι εικονικά για το σύνολο των συναλλαγών τους και συνεπώς εικονικά στο σύνολό τους είναι και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την Ε.Π.Ε.

Επίσης, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού στην εταιρεία MON/ΠΗ Ε.Π.Ε., προκειμένου να εμφανίζονται νομιμοφανείς οι υποτιθέμενες συναλλαγές και ο τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων οι πληρωμές γίνονταν μέσω τραπεζής. Από τη διερεύνηση του τρόπου εξόφλησης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων προέκυψαν τα ακόλουθα: Ο υποτιθέμενος πελάτης της «.....MON. ΕΠΕ» κατέθετε χρήματα στον λογαριασμό της MON/ΠΗ Ε.Π.Ε., 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 «..... . MON ΕΠΕ» με ΑΦΜ:..... και στη συνέχεια σε λογαριασμούς τρίτων μεταξύ των οποίων και οι λογαριασμοί: .../.... της εταιρείας «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ, .../... της εταιρείας «..... ΕΠΕ» με ΑΦΜ,/..... της εταιρείας «..... ΕΠΕ» 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 Ε.Π.Ε. 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 τις παραπάνω διαπιστώσεις καθώς και από τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.. ΙΓ' Αθηνών που αφορά την επιχείρηση «..... . MON/ΠΗ ΕΠΕ» φερόμενη ως προμηθεύτρια της εταιρείας MON/ΠΗ Ε.Π.Ε. μέχρι τα τέλη του 2011, τεκμηριώνεται πλήρως ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η Ε.Π.Ε. 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 Ε.Π.Ε. δεν απέδιδε τον Φ.Π.Α. που αναλογούσε στις αξίες τους.

Εκτός της «..... MON. ΕΠΕ», η εκδότρια «..... Μον. ΕΠΕ», στη χρήση 2013 προμηθεύτηκε εμπορεύματα από την εταιρεία «. ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε. ΑΦΜ: Χονδρικό εμπόριο εισαγόμενου χρυσού, ακατέργαστου ή ημικατεργασμένου,,, ΑΦΜ: Η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, στα πλαίσια του ελέγχου στην «..... Μον. ΕΠΕ» ζήτησε περαιτέρω στοιχεία

από τη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, η οποία διαβίβασε το αίτημα στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, λόγω αρμοδιότητας, για την ως άνω εταιρεία, χωρίς να λάβει απάντηση ως το πέρας του ελέγχου στην «..... Μον.ΕΠΕ».

Ωστόσο, από έρευνα που έγινε στο προφίλ του ELENXIS προκύπτει ότι για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 η προμηθεύτρια επιχείρηση «. ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» 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 («..... Μον. Ε.Π.Ε.») 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 «. . . . ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» σύμφωνα με το δελτίο αποστολής-τιμολόγιο Νο ../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, κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**»

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο προμηθευτής του προσφεύγοντα «..... Μον. Ε.Π.Ε.» ήταν μία συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, καθώς ουσιαστικά συμμετείχε σε ένα κύκλωμα επιχειρήσεων που εξέδιδαν και διακινούσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στον προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι όλα τα τιμολόγια αγοράς της «..... Μον. Ε.Π.Ε.» εξοφλήθηκαν μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας.
- Περαιτέρω, από έλεγχο στους πελάτες του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτές επιχειρήσεις, ενώ στον επιτόπιο δειγματοληπτικό έλεγχο ορισμένων από αυτών, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για υπαρκτές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται επί σειρά ετών στο χώρο της αργυροχρυσοχοΐας, ενώ ορισμένες από αυτές είχαν ως μοναδικό προμηθευτή τους τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι τα ληφθέντα τιμολόγια αγοράς του προσφεύγοντα από την εταιρεία «..... Μον. Ε.Π.Ε.» αφορούν πραγματικές συναλλαγές και είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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 ήταν και η ίδια λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, τα ως άνω στοιχεία συνεκτιμήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, οι διαπιστώσεις της οποίας καταγράφονται αιτιολογημένα στην από 31/8/2020 έκθεση ελέγχου Ειδικής Χρηματικής Αποζημίωσης του άρ.8 παρ.12 του Ν.1882/1990.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, περαιτέρω, 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. 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 όπως νομολογιακά γίνεται δεκτό εφόσον λαμβάνονται εμπορεύματα από νομίμως λειτουργούσα επιχείρηση (φορολογικά και συναλλακτικά), εφόσον αποδειχθεί ότι κύριος των εμπορευμάτων δεν ήταν ο προμηθευτής και εκδότης τιμολογίων αλλά τρίτη επιχείρηση, ο λήπτης των εικονικών αυτών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο θεωρείται κατά τεκμήριο ότι τελεί σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, εκτός αν αποδεδειγμένα τελεί σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής, η απόδειξη δε τη εν γνώσει της πραγματοποιηθείσας εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή, σε αντίθετη περίπτωση απαλλάσσεται των νομίμων κυρώσεων, διότι αυτές δε στοιχειοθετούνται (ΣτΕ 1553/2003, 1184/2010, ΔΕΦΠΕΙΡ 142/2013).

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ. - Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, επιπρόσθετα, με βάση τον οδηγό ελέγχου για πλαστά και εικονικά στοιχεία που εξέδωσε το Σ.Δ.Ο.Ε. με Αρ.Πρωτ.: 1506/30-01-2007, Αθήνα, “Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας, θα πρέπει να εξετάζεται κάθε υπόθεση με ιδιαίτερη προσοχή, να στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα και να αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, χωρίς ενδοιασμούς και υπεκφυγές το πρόσωπο που ασκεί πράγματι τη δραστηριότητα, είτε πρόκειται για φυσικό, είτε πρόκειται για νομικό πρόσωπο, είτε πρόκειται για άλλης μορφής πρόσωπο. Σκόπιμο κρίνεται επίσης, στις περιπτώσεις αυτές να γίνεται συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή η επίκληση του προσφεύγοντος ότι ενήργησε καλοπίστως, δεν αρκεί από μόνη της για τη διαγραφή του εν λόγω προστίμου Φ.Π.Α., 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 την 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 του και με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ...../31-8-2020 πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρ.8παρ.12 του Ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012

Ποσό ειδικής χρηματικής κύρωσης	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	526.854,10€	526.854,10€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.