



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 10-09-2018

Αριθμός Απόφασης: 3943

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./**10-04-2018** ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία επίδοσης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ

1		07-03-2018	14-03-2018	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α.	01/01/2008-31/12/2008	13.162,06 €	13.162,06 €
2		07-03-2018	14-03-2018	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2008-31/12/2008	71.929,32 €	71.929,32 €
3		07-03-2018	14-03-2018	ΠΡΟΣΤΙΜΟ Αρ.7 παρ. 3 Ν.4337/2005	01/01/2008-31/12/2008	51.532,20 €	51.532,20 €
4		07-03-2018	14-03-2018	Φ.Π.Α.	01/01/2008-31/12/2008	50.224,81 €	50.224,81 €
ΣΥΝΟΛΟ						186.848,39 €	186.848,39 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./10-04-2018 ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επάγομαι τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α.** , διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του **άρθρου 55 του Ν.4174/2013** συνολικού ποσού 13.162,06 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 26.324,12 € ως λήπτης α) είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 119.118,00 €, πλέον ΦΠΑ 22.633,42 € και β) δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς το πρόσωπο συνολικής καθαρής αξίας 19.425,00, πλέον Φ.Π.Α. 3.690,70 € με εκδότη την επιχείρηση

Με τον υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Οριστικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 38.568,00 €, πλέον 33.361,32 € .πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 71.929,32 €.

Με την υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015.**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/200-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'

Πατρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 51.532,20 €, διότι έλαβε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 119.118,00 €, πλέον ΦΠΑ 22.633,42 € και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο συνολικής καθαρής αξίας 19.425,00, πλέον Φ.Π.Α. 3.690,70 € από την επιχείρηση

Με την υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, προσδιορίστηκε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 26.930,22 €, το οποίο επιστράφηκε αδικαιολόγητα, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 23.294,59 €, ήτοι συνολικό ποσό 50.224,81 €

Οι ως άνω διαφορές φόρων και προστίμων προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, συνεπεία της με αρ./12.8.2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών μετά από το με αριθμό. πρωτ/17-07-2015 Δελτίο Πληροφοριών του Α' τμήματος Ερευνών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛ/ΝΗΣΟΥ, ΝΟΤ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, το οποίο διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και αφορούσε την προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση την χρήση 2008 είκοσι (20) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 119118,00€ πλέον Φ.Π.Α 22633,42 € και δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο συνολικής καθαρής αξίας 19425,00 € πλέον Φ.Π.Α 3690,70 €. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αφορούν αγορές παγίων και είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα έκανε χρήση των ανωτέρω εικονικών τιμολογίων για την επιστροφή του Φ.Π.Α που αντιστοιχούν σε πάγια υποβάλλοντας την υπ' αριθ./2009 αίτηση επιστροφής στην Γ Δ.Ο.Υ ΠΑΤΡΩΝ με την οποία ζήτησε και έλαβε μετά από προσωρινό έλεγχο το ποσό των 26.930,22 € για το διάστημα 30/10/2008-31/12/2008. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν παντελώς ανατιολόγητες ή άλλως πλημμελώς αιτιολογημένες.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και δη λόγω ελλείψεως προηγούμενης ακροάσεως.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατ' εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των εισφερθέντων αποδεικτικών μέσων.

Ως προς τον 1° ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο εκδότης των προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρει αορίστως κάποια έγγραφα και απαριθμεί κάποιες νομοθετικές διατάξεις που φέρονται ότι διέπουν την υπό κρίση περίπτωση αλλά δεν αιτιολογούν επαρκώς την απόφασή του.

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αναλυτικότερες και εξειδικεύουν ακριβώς τη λογική που ακολούθησε ο έλεγχος και τα πρότυπα στα οποία βασίστηκε, προκειμένου να εξαγάγει το συμπεράσματά του ότι η προσφεύγουσα, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2008-31/12/2008, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 119.118,00 €, πλέον ΦΠΑ 22.633,42 € και δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο συνολικής καθαρής αξίας 19.425,00, πλέον Φ.Π.Α. 3.690,70 € **από την επιχείρηση** κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1), 11 (παρ. 1 α), 12 (παρ. 1α), 19 (παρ. 9) του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα :,

ΑΡΙΘΜΟΣ - ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Κ.ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
...../21.12.2008 Τ.Π.	1.400,00	266,00
...../22.12.2008 Τ.Π. εικονικό ως προς το πρόσωπο	8.505,00	1.615,90
...../22.12.2008 Τ.Π. εικονικό ως προς το πρόσωπο	10.920,00	2.074,80
.....24.12.2008 Τ.Π.	2.050,00	389,50
...../27.12.2008 Τ.Π.	668,00	126,92
...../27.11.2008 Τ.Π.	561,34	106,66
...../01/12/2008 Π.Τ.	-561,34	-106,66
...../10.10.2008 Τ.Π.Υ.	8.800,00	1.672,00
...../15.10.2008 Τ.Π.Υ.	8.700,00	1.653,00
...../18.10.2008 Τ.Π.Υ.	3.200,00	608,00
...../20.10.2008 Τ.Π.Υ.	3.500,00	665,00
...../25.10.2008 Τ.Π.Υ.	8.500,00	1.615,00
...../29.10.2008 Τ.Π.Υ.	10.800,00	2.052,00
...../10.11.2008 Τ.Π.Υ.	8.500,00	1.615,00
...../16.12.2008 Τ.Π.Υ.	9.500,00	1.805,00
...../17.12.2008 Τ.Π.Υ.	9.800,00	1.862,00
...../18.12.2008 Τ.Π.Υ.	9.700,00	1.843,00
...../19.12.2008 Τ.Π.Υ.	4.500,00	855,00
...../20.12,2008 Τ.Π.Υ.	8.000,00	1.520,00
...../21.12.2008 Τ.Π.Υ.	9.950,00	1.890,50
...../22.12.2008 Τ.Π.Υ.	6.700,00	1.273,00
...../22.12.2008 Τ.Π.Υ.	4.850,00	921,50
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</u>	138.543,00	26.323,12

Επειδή, για την διαπίστωση των ανωτέρω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το υπ'αρ./17-07-2015 Δελτίο Πληροφοριών με την επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση έλεγχου του Κ.Β.Σ, του Α' τμή-

ματος Ερευνών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛ/ΝΗΣΟΥ, ΝΟΤ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, αφορούσα την προσφεύγουσα, στην οποία αναφέρεται ότι για την εκδότρια εταιρεία, την 09/12/2014, βάσει της υπ' άρ./09-12-2014 είχε διενεργηθεί έλεγχος ΚΒΣ από το ΣΔΟΕ ΠΔ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛ/ΝΗΣΟΥ, ΝΟΤ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία δεν είχε την δυνατότητα να πουλήσει προϊόντα ή να κατασκευάσει τις εργασίες που περιγράφουν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε με λήπτρια τη προσφεύγουσα δεδομένου ότι :

- Δεν επέδειξε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την διακίνηση των εμπορευμάτων από τον έδρα της στον τόπο εκτέλεσης των εργασιών που έκανε στην πελάτισσα της ΑΦΜ-.....
 - Δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο τιμολόγια αγοράς πρώτων υλών η εμπορευμάτων κατά συνέπεια δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει η να κατασκευάσει τα όσα αναφέρονται στα Τ.Π.Υ που εξέδωσε στην πελάτισσα της με ΑΦΜ-.....
 - Δεν ευρέθησαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία δαπάνες για αμοιβή προσωπικού ούτε για ασφάλιση.
 - Δεν επέδειξε στον έλεγχο συμφωνητικά από τα οποία να προκύπτει ότι οι εργασίες έγιναν από άλλους υπεργολάβους.
 - Δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α ούτε εκκαθαριστική Φ.Π.Α για τη χρήση 2008
 - Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2008
 - Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2008
- Για τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος καταλόγισε στην παραβάσεις για έκδοση είκοσι ειδικών στοιχείων προς την

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, και η συγκοινοποιούμενη με αυτές έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ, του Α' τμήματος Ερευνών του ΣΔΟΕ ΠΔ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ, ΠΕΛ/ΝΗΣΟΥ, ΝΟΤ.ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ., αποτελούν την αιτιολογία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθώς αναφέρονται αναλυτικά στα πραγματικά δεδομένα στα οποία βασίστηκαν οι ελεγκτές προκειμένου να διαμορφώσουν την κρίση τους.

Ως προς τον 2° ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.1 άρθρο 6 του ν.2690/1999** : *"Προηγούμενη ακρόαση του ενδιαφερομένου", "οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα".*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι : *«1. Η*

Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα το υπ' αρ./03-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 Ν.4174/2013 καθώς και οι από 23/11/2017 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων ενημερώθηκε η προσφεύγουσα για τις διαπιστωθείσες διαφορές και παραβάσεις και της δόθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, προκειμένου να διατυπώσει γραπτά ή προφορικά τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Επί του ανωτέρω σημειώματος κατατέθηκε στην φορολογική αρχή το με αριθμ.πρωτ./01-12-2017 υπόμνημα με τις έγγραφες απόψεις και ισχυρισμούς της προσφεύγουσας οι οποίοι ωστόσο δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν κατ' ασφαλή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κατ' εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των εισφερθέντων αποδεικτικών μέσων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ.4 του Ν2523/97** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ».

Επειδή, σύμφωνα με 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 αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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 πραγματοποίησής 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).».

Επειδή, με την απόφαση του **ΣτΕ 1404/2015** «η επιβολή προστίμου για λήψη εικονικών τιμολογίων εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

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

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ήταν δυνατόν να τελούσε σε καλή πίστη καθότι προέβη σε αγορές περισσότερες της μίας φορές (μεγάλος αριθμός ληφθέντων φορολογικών στοιχείων), ενέργεια που καταδεικνύει ότι γνώριζε καλά τα πρόσωπα με τα οποία συνεργαζόταν και είχε σαν σκοπό την λήψη των εν λόγω στοιχείων - τα οποία αφορούσαν αγορές παγίων που χρησιμοποιήθηκαν για τη υπαγωγή της στο επιχειρησιακό σχέδιο ΟΥ-4089 - και την επιστροφή του Φ.Π.Α που αντιστοιχούσε στις εν λόγω αγορές παγίων επενδυτικών αγαθών.

Επειδή, για τον περιορισμό του φαινομένου των εικονικών συναλλαγών καθιερώθηκαν ειδικές διατάξεις για τις συναλλαγές, αυτές οι οποίες αναφέρονται στην επιβεβαίωση των στοιχείων των αντισυμβαλλομένων, στον τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών αυτών κ λ. π. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του ΚΒΣ, 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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα

οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, η φορολογική αρχή έχει εδραιώσει με πραγματικά περιστατικά και στοιχεία την φορολογική ενοχή και έχει αιτιολογήσει πλήρως τις παραβάσεις.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών δεν είναι νομικά πλημμελείς ούτε ουσιαστικά εσφαλμένες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, Προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της/10-04-2018 ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ., και **την επικύρωση** των κάτωθι πράξεων :

- της υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών
- του υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών
- της υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015.**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/200-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών
- της υπ' αρ. πρωτ./07-03-2018 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Διαφορά φόρου	38.568,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	33.361,32 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.929,32 €

Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Διαφορά φόρου - Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	26.930,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.294,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.224,81 €

Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και άρθρου 55 § 2δ του Ν.4174/2013

Πρόστιμο Φ.Π.Α.: 13.162,06 €

Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 § 3 περ. β' & δ' του Ν.4337/2017

Πρόστιμο: 51.532,20 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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