



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 20/07/2018

Αριθμός απόφασης: **1454**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23/03/2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων, με έδρα την , στο.-Τ.Κ....., κατά των:

1) της υπ' αριθ'/8-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011,

2) της υπ' αριθ'/8-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, και

3) της υπ' αριθ'/8-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α, του άρθρου 79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, 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 υπ' αριθμ./8-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 7 παρ.3 περ.β' του ν. **4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους **8.264,00€**, ήτοι ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου, λόγω λήψης δέκα τεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας **20.660,00€**.

-Με την υπ' αριθμ./8-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους **4.751,80€**, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους **5.702,16€**, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2011, ήτοι συνολικό ποσό **10.453,96€**, από τη λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Με την αριθμό/8-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **2.375,90€**, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας φόρου, καθότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 08-12-2017 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, Φ.Π.Α και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα, για τη

διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ...../25-08-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. /6-4-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ (εισερ/νο της Δ.Ο.Υ), με το οποίο διαβιβάστηκε η υπ' αριθ. 157/6-4-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ186/92), που αφορούσε την επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ:, βάσει της οποίας κρίθηκε εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων, ο οποίος για την επίμαχη χρήση έλαβε δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **20.660,00€ πλέον ΦΠΑ 4.751,80€**, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, και είναι τα ακόλουθα:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1	ΤΔΑ			2/9/2011	2.200,00	506,00
2	ΤΔΑ			5/9/2011	2.400,00	552,00
3	ΤΔΑ			9/9/2011	2.420,00	556,60
4	ΤΔΑ			12/9/2011	2.350,00	540,50
5	ΤΔΑ			15/9/2011	630,00	144,90
6	ΤΠΥ			5/10/2011	1.670,00	384,10
7	ΤΠΥ			17/10/2011	1.470,00	338,10
8	ΤΠΥ			22/10/2011	1.360,00	312,80
9	ΤΠΥ			16/11/2011	450,00	103,50
10	ΤΔΑ			16/11/2011	840,00	193,20
11	ΤΔΑ			17/11/2011	2.100,00	483,00
12	ΤΠΥ			17/11/2011	400,00	92,00
13	ΤΔΑ			28/11/2011	1.120,00	257,60
14	ΤΠΥ			28/11/2011	1.250,00	287,50
ΣΥΝΟΛΟ					20.660,00	4.751,80

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/23-03-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1) Έλλειψη ουσιαστικού ελέγχου από πλευράς Φορολογικής Αρχής, η οποία φέρει αποκλειστικά το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων. Οι επίδικες πράξεις καθίστανται καθ'ολοκληρία ως αόριστες, αναπόδεικτες, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες και αναληθείς κατά τα ιστορούμενα πραγματικά περιστατικά, καθότι οι συναλλαγές, όπως περιγράφονται στα σχετικά τιμολόγια-δελτία αποστολής είναι πραγματικές.

2) Κατάρριψη του ισχυρισμού ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....», ουσιαστικά δεν λειτούργησε κατά το χρονικό διάστημα από το 2003 έως το 2011, μετά την έκδοση της υπ'αριθ./2018 οριστικής απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, με ενάγουσα την ως άνω εκδότρια επιχείρηση και εναγόμενο τον, βάσει της οποίας στοιχειοθετείται η εμπορική δραστηριότητα της εκδότριας για τη χρονική περίοδο 1/1-31/12/2009, η οποία επισυνάπτεται ως συνημμένη στο παρόν δικόγραφο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί αβάσιμων και αναπόδεικτων συμπερασμάτων ελέγχου της φορολογικής αρχής, σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και την αποκλειστική ευθύνη αυτής για την απόδειξη της εικονικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 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».

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 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 **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 **62 παρ.3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, 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, ν'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 ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ** 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής, όσον αφορά την εκδότηρια επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ, περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, οι λόγοι που κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ οι συναλλαγές της επιχείρησης «.....» (ως προς τις πωλήσεις), ως αναφέρονται στην με αριθμό **157/6-4-2017** έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ, είναι οι κάτωθι:

1) Το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της, στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους. Συνεπώς η εκδότηρια δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει μηχανολογικές – μηχανουργικές εργασίες – κατασκευές ή να πραγματοποιεί πωλήσεις αγαθών χωρίς να διαθέτει α' - β' ύλες ή αγαθά.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου περί εικονικότητας απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ βάσει συγκεντρωτικών κατ/σεων (2)	κριθηκαν ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ* (3)	κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	σύνολο ΑΓΟΡΩΝ που ελέγχθηκε (3)+(4) (5)	Ποσο στό αγορών που ελέγχθη κε (5):(2) (6)	ποσοστό εικονικότη τας ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ αγορών που ελεγχθηκ αν
--------------	---	-------------------------------------	------------------------------	---	---	--

						(4):(5)
2003	6.306.133,95	477.876,95	5.230.311,01	5.708.187,96	90,52	91,63
2004	21.856.592,37	393.014,97	20.131.583,39	20.524.598,36	93,91	98,09
2005	16.352.848,94	43.073,15	16.134.274,89	16.177.348,04	98,93	99,73
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
2011	23.300,29	0,00	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

Το μεγάλο ποσοστό των εικονικών αγορών, ως φαίνεται στον παραπάνω πίνακα (στήλη 7), έδινε τη δυνατότητα στην προμηθεύτρια να αποδίδει στο Δημόσιο μικρά ποσά Φ.Π.Α. – Φόρου Εισοδήματος και ακόμη τη δυνατότητα να εκδίδει φορολογικά στοιχεία προς τρίτους για ανύπαρκτες συναλλαγές και εκ του λόγου αυτού να καθίσταται ελκυστική στους διάφορους πελάτες της.

Στις περιπτώσεις δε που δεν είχε τη δυνατότητα να λάβει περισσότερα εικονικά φορολογικά στοιχεία και στην προσπάθεια της να μην προκαλεί φορολογικά δηλαδή σχέση αγορών – δαπανών και πωλήσεων, στις υποβληθείσες δηλώσεις – καταστάσεις, εμφάνιζε ποσά ανύπαρκτων αγορών-δαπανών, χωρίς παραστατικά.

2. Πρόκειται περί επιχείρησης η οποία λειτουργεί από ετών, αρχικά με τη μορφή της Ο.Ε.. Η φήμη της ελεγχόμενης στην ελληνική αγορά ήταν κυρίως στον τομέα της επισκευής-διασκευής οχημάτων – διατηρώντας συνεργείο στην περιοχή του Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι αυτή διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, όπως: γερανογέφυρα 15 τόνων, γερανογέφυρα 5 τόνων, Δράπανος-Μηχ/κός-τύπου-RNOC120- ,τόρνος-Μηχ/κός-TRENSIN,Κύλινδρος, Εξάρτημα, Γερανογέφυρας, Γερανός-τύπου-ΚΛΑΡΚ, ηλεκτροσυγκολλητής-μεταχειρισμένος ,Εξάρτημα γερανογέφυρας, κύλινδρος, μακίτα ψαλίδι, σκούπα με ψύκτρες κ.λ.π..

Όλα τα προαναφερόμενα πάγια είναι συναφή με τη δραστηριότητα της επισκευής-διασκευής οχημάτων.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-1-2016 έγγραφο του ΙΚΑ και τις επισυναπτόμενες καταστάσεις,, το προσωπικό που δήλωνε ότι απασχολούσε, είχε την ειδικότητα του Ηλεκτρολόγου, οξυγονοκολλητή, του τορναδόρου, του χειριστή μηχανημάτων, του εφαρμοστή-συναρμολογητή, βαφέα, ειδικότητες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επισκευής-διασκευής οχημάτων. Στις περιπτώσεις που η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση

των αγαθών συνάδει με τη δραστηριότητα της, η εκδότρια δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της και τούτο γιατί αυτές ήταν κατά κύριο λόγο εικονικές-ανύπαρκτες.

Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα φορολογικά και λοιπά στοιχεία που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί. Όπως η κατασκευή τεχνικών έργων, π.χ.

- Κατασκευή δαπέδων και τοποθέτηση πλακιδίων,
- Διαμόρφωση εκθεσιακού χώρου,
- Τοποθέτηση γυψοσανίδων ,ανακατασκευή και διαμόρφωση εκθεσιακών χώρων και εργασίες αποκατάστασης τοίχων και βαφής,
- Ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εγκαταστάσεις ,
- Χρονική συντήρηση τυροκομικής μονάδας ,
- Καθαριότητα Ολυμπιακών εγκαταστάσεων,

3. Προκειμένου να παρουσιάσει, μια ορθή φορολογική εικόνα (αναλογία αγορών – δαπανών – εσόδων) και αφετέρου να μπορέσει να ισχυριστεί σε ενδεχόμενο έλεγχο ότι διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση του συνολικού όγκου εργασίας, προέβη σε εικονική απασχόληση προσωπικού.

Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση της εκδότριας «.....» μεταξύ άλλων για το προσωπικό της αναφέρονται τα εξής:

“...Στην μήνυση που κατατέθηκε ενώπιον του εισαγγελέα πλημμελειοδικών αναφέρεται ότι από 13 εργαζόμενους της «.....», οι οποίοι διεκδικούσαν τα δεδουλευμένα από την εν λόγω εταιρεία, αναφέρεται ότι κάποιοι δήθεν «εργαζόμενοι» της εταιρείας διεκδικούσαν και εκείνοι δεδουλευμένα τα οποία όμως ποτέ δεν τα εργάστηκαν. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι, 13 εξ’ αυτών δεν εργάστηκαν ποτέ στην εταιρεία (δεν εμφανίζονται σε καμία κατάσταση προσωπικού της Επιθεώρησης Εργασίας, κανενός έτους, και 9 εξ’ αυτών εργάστηκαν μερικώς και για μικρότερα χρονικά διαστήματα από αυτά για τα οποία αιτήθηκαν με τις εικονικές αγωγές τους). Οι εργαζόμενοι αυτοί που καταγγέλλονται ότι δεν εργάστηκαν ποτέ, ή ότι εργάστηκαν για μικρότερο χρονικό διάστημα, συμπεριλαμβάνονται στις υποβληθείσες Α.Π.Δ. της «.....»

Τις χρήσεις 2010 και 2011 δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φ.Μ.Υ.Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ δηλώθηκαν 3 άτομα και 2 αντίστοιχα.

Το προσωπικό που απασχολούσε η επιχείρηση σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ
	2003	2004	2005	2006	2007

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	9.883.374,00	22.449.795,26	16.404.567,16	20.593.766,01	29.421.752,60
	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	
	2008	2009	2010	2011	
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	19	5	-	-	
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	27.120.359,68	22.086.305,39	14.278.330,40	8.204.954,57	

4. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εκδότρια, και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 ν.3888/2010.

5 Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή).

6.Σε όλες τις περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, όπως αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, οι πληρωμές όμως δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις, αφού η ίδια η εκδότρια κατέθετε ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την ελεγχόμενη (ανακύκλωση χρημάτων).

. Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας

7 Η μη ανταπόκριση της στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και

στοιχεία στον έλεγχο και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστά αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζει την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή, όσο και στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε στοιχείο προς απόδειξη της πραγματοποίησης των συναλλαγών, αντιθέτως με όσα ισχυρίζεται περί πραγματοποίησης, **ουδόλως αποδεικνύονται.**

Επειδή, ορθώς η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί της υπ' αριθ./2018 οριστικής απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, η οποία στοιχειοθετεί την ύπαρξη συναλλακτικής δραστηριότητας της εκδότριας επιχείρησης «.....».

Επειδή, από την εκδότρια επιχείρηση, ασκήθηκε αγωγή κατά εναγόμενου ιδιώτη επιτηδευματία, βάσει των διατάξεων για την πώληση εμπορευμάτων και επικουρικά περί αδικαιολόγητου πλουτισμού, ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου, βάσει της οποίας εκδόθηκε από το ως άνω Πολυμελές Πρωτοδικείο η υπ' αριθ./2018 απόφαση, την οποία και επικαλείται ως «νέο στοιχείο», η προσφεύγουσα.

Επειδή περαιτέρω, οι διαφορές μεταξύ των συμβαλλομένων επιτηδευματιών, που προκύπτουν από συμβάσεις πώλησης, όπως εν προκειμένω, αφορούν σε αστικές διαφορές για τις οποίες έχουν δικαιοδοσία τα πολιτικά δικαστήρια και επιλύονται κατά την οριζόμενη στο νόμο διαδικασία, ύστερα από προσφυγή του ενδιαφερόμενου, στο καθ' ύλην αρμόδιο Δικαστήριο, εφόσον οι διαφορές που

προκύπτουν έχουν ενοχική σχέση και ως εκ τούτου η ως άνω απόφαση που προσκόμισε η προσφεύγουσα, ουδόλως συνδέεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που αφορά σε δικαιοδοσία των διοικητικών δικαστηρίων.

Τέλος, σχετικά με την επίκληση της ως άνω αναφερόμενης απόφασης σημειώνεται ότι δεν τυγχάνει εν προκειμένω, αναλογικής εφαρμογής, δεδομένου ότι, πρόκειται για υπόθεση με άλλα πραγματικά περιστατικά και αφορά αποκλειστικά τη χρήση 2009, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν τη χρήση 2011 και συνεπώς οι ισχυρισμοί της **προσφεύγουσας απορρίπτοντα ως έωλοι και αβάσιμοι.**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ./08-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, επιλέγεται ως επιεικέστερη η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του Ν.4509/2017 ως ακολούθως:

- Η υπ' αριθ./08-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Διαφορά ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011

- Διαφορά Φόρου: **4.751,80€**

-

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ))	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ(Α)και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1	ΑΡΘΡΟ 58	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53ΚΦΔ(55	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜ ΟΥ	

	N.2523/1997(120 %)	ΚΦΔ(50%)	ΜΗΝΕΣΧ0, 73%=40,15 %)	ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 N.4509/20 17	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙ ΜΟ	5.702,16€	2.375,90€	1.907,85€	4.283,75€	4.283,75€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **23/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με **ΑΦΜ**, ως παρακάτω:

Α) την **απόρριψη** και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1. της με αριθ.//8-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 και
2. της με αριθ.//8-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α, του άρθρου 79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Β) την **απόρριψη** και την επικύρωση της με αριθ.//8-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την τροποποίηση δε αυτής αναφορικά και μόνο ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ.//8-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3, περ.β' Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου άρθρου 7 παρ.3 περ.β' Ν.4337/2015	8.264,00	8.264,00

- Η υπ' αριθ./8-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α, του άρθρου 79 του ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟ 6 Ν. 2523/97&79 Ν.4472/2017	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης (€)
	2.375,90	2.375,90

- Η υπ' αριθ./8-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
ΦΠΑ	4.751,80	4.751,80
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	5.702,16	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/213	0,00	2.375,90
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	0,00	1.907,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.453,96	9.035,55

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.