



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 19/07/2018

Αριθμός απόφασης: 3540

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....**Ε.Ε.**», **ΑΦΜ**, με έδρα στον, κατά: **α) της υπ' αριθμ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, και β) της υπ' αριθμ./2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.**

4. Την **α) υπ' αριθμ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, και την β) υπ' αριθμ./2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) διαχειριστικής περιόδου**

01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου**.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3β του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 10,11 και 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) συνολικού ποσού **44.800,00 ευρώ** (49.500,00+62.500,00 =112.000,00X 40%).

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 10/11/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, και και ι αφορά σε:

-λήψη και χρήση τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων (παροχή υπηρεσίας >880,00 ευρώ) εκδόσεως, ΑΦΜ και συγκεκριμένα τα :

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.Υ.	22/9/2008	12.200,00	2.318,00	14.518,00
Τ.Π.Υ.	28/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.Υ.	27/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.Υ.	30/9/2008	12.300,00	2.337,00	14.637,00
ΣΥΝΟΛΟ		49.500,00	9.405,00	58.905,00

και

-λήψη και χρήση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων (αγοράς αγαθών >880,00 ευρώ) εκδόσεως, ΑΦΜ και συγκεκριμένα τα:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
Τ.Π.-ΔΑ	20/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.-ΔΑ	22/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.-ΔΑ	24/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.-ΔΑ	26/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
Τ.Π.-ΔΑ	29/9/2008	12.500,00	2.375,00	14.875,00
ΣΥΝΟΛΟ		62.500,00	11.875,00	74.375,00

β) Με την υπ' αριθμ. /2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 79 παρ.1 του ν.4472/2017 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 32,49,50,51 και 52 του ν.2859/2000, συνολικού ποσού **10.640,00 ευρώ** ($9.405,00+11.875,00=21.280,00 \times 50\%$).

Η παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 10/11/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 περί ΦΠΑ, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,

..... και και αφορά σε διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών αξίας 21.280,00 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των ως άνω εννέα εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 112.000,00 ευρώ.

Αναλυτικότερα διενεργήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ'αριθμ...../2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου η οποία εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία εμφανίζεται ως πελάτης του ΑΦΜ και της ΑΦΜ Για τις εν λόγω ατομικές επιχειρήσεις διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ίδια ελεγκτική αρχή κατόπιν της/16 Εισαγγελικής Παραγγελίας, ότι είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι συναλλαγές που εμφανίζονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκτελεσθεί και τόσο οι εκδότες όσο και η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα. Για τις συγκεκριμένες συναλλαγές ενήργησε απολύτως καλή τη πίστη και συνεπώς βάσει αυτού δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων.
- Όλες οι επίδικες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους εντός των ξενοδοχειακών συγκροτημάτων «.....» στο Προς επίρρωση αυτού επικαλείται και την μαρτυρία των ιδιοκτητών του ξενοδοχειακού συγκροτήματος.
- Οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων ψεύδονται ανερυθρίαστα όταν ισχυρίζονται ότι δεν προέβησαν σε καμία εργασία ως υπεργολάβοι του στο ξενοδοχείο «.....». Αντιθέτως προέβησαν και εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς ή με επιταγές. Ο ήταν το πρόσωπο που τους έφερε για παροχή εργασίας.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες καθώς δεν προσδιορίζεται με τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο η εικονικότητα των συναλλαγών.
- Με την υπ'αριθμ...../2017 αμετάκλητη Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Ανατολικής Κρήτης απαλλάχθηκε της κατηγορίας της δήθεν λήψης εικονικών τιμολογίων εκδοθέντων από τον τα οποία αφορούσαν τα ίδια τεχνικά έργα στα οποία εδράζει η ελεγκτική αρχή και τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- Παραγραφή αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου και έλλειψη νέων στοιχείων για παράταση παραγραφής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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...».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή στις παρ. 1, 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) **ορίζεται:**

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και

σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή στο άρθρο 57 παρ.1 και 2 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

«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 στην παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, αιτία ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου αποτέλεσε η με **αριθμ...../16 εισαγγελική παραγγελία** βάσει της οποίας αρχικώς πραγματοποιήθηκε έλεγχος στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήτοι του ΑΦΜ και της Α.Φ.Μ. Συγκεκριμένα οι εν λόγω εκδότες κατέθεσαν στον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών Ηρακλείου έγκληση κατά του λογιστή, ομολόγησαν ότι δεν συναλλάχθηκαν ποτέ με κανέναν από τους λήπτες των επίδικων φορολογικών στοιχείων και κατήγγειλαν τον συγκεκριμένο λογιστή διότι χωρίς την εντολή τους και χωρίς καμία γνώση τους συμπλήρωσε παρά την θέλησή τους και χωρίς καμία γνώση τους ή έγκρισή τους μέσω πλαστογράφησης των υπογραφών τους τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία προκειμένου να καρπωθεί το ΦΠΑ αυτών.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τον και την από το έτος 2007 και μετά είναι στο σύνολό τους εικονικά. Κατόπιν αυτών των οριστικών πορισμάτων του ελέγχου περί της συναλλακτικής ανυπαρξίας των εκδοτών, εκδόθηκε η **υπ'αριθμ...../2016** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, στην λήπτρια και προσφεύγουσα εταιρεία και συντάχθηκαν οι από **10/11/2017** εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,και, οι οποίες διαβιβάσθηκαν οι με το **με αριθμ...../2017** έγγραφο στην Προϊσταμένη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και σύμφωνα με την με αριθμ.Δ.ΟΡΓ.Α.1115805ΕΞ2017(ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις άνευ περαιτέρω ελέγχου και βάσει των διατάξεων των άρθρων 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και 49 παρ.3 του ν.2859/2000 περί συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2008 είχε περαιώσει με τον ν.3888/2010 (σχετικό το υπ'αριθμ...../2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/2010). Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία εντός του **έτους 2018**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής της αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο **άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997** ορίζεται:

«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 τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 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 επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει ».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην **παρ.3 περ.(β) του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 79 του ν.4472/2017 ορίζεται:

«Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 εν προκειμένω, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων κατήγγειλαν τον λογιστήγια τη έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς σε αυτόν είχαν αναθέσει την διακοπή των εργασιών τους εντός του έτους 2006 και δήλωσαν ότι οι ίδιοι δεν προσέφεραν καμία υπηρεσία και δεν συναλλάχθηκαν ποτέ με τις λήπτριες επιχειρήσεις. Το εν λόγω ερευνήθηκε και διαπιστώθηκε με αναλυτικό και εμπειριστατικό τρόπο και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις ατομικές επιχειρήσεις αυτών. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου στους εκδότες των στοιχείων αναφέρονται αναλυτικά και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικείων εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ και σύμφωνα με αυτές προκύπτει σαφώς η **συναλλακτική ανυπαρξία** των εκδοτών για το διάστημα που πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές.

Α) Συγκεκριμένα ως προς την ατομική επιχείρηση από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε:

«1. Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζεται να εκτελεί έργα μετά υλικών τα οποία ουδέποτε έχει αγοράσει

2.Από την καρτέλα θεώρησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει θεώρηση Δελτίων Αποστολής για την μεταφορά υλικών στους χώρους εκτέλεσης των έργων. Στα σώματα των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών που κατέσχεσε η Υπηρεσία μας από τους λήπτες δεν αναφέρεται σε κανένα ότι συνοδεύεται με αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής των υλικών. Επίσης σύμφωνα με το σύστημα TAXIS υποσύστημα αυτοκίνητα, εμφανίζεται την ως προς έρευνα περίοδο να μην έχει στην κατοχή του φορτηγό όχημα για την μεταφορά υλικών.

3.Ουδέποτε φαίνεται να απασχόλησε οποιοδήποτε προσωπικό.

4.Ουδέποτε διέθετε αποθηκευτικό χώρο για εμπορεύματα ή πρώτες ύλες.

5.Ουδέποτε διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, έτσι ώστε να είχε την δυνατότητα να κατασκευάσει τα έργα ή να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

6.Ουδέποτε σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ουδέποτε σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών αγόρασε υλικά ... Μάλιστα για την εξεταζόμενη περίοδο 2007-2011 είχε αγορές αξίας 5.774,24 ευρώ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 221.944,00 ευρώ πράγμα ασυμβίβαστο και εξωπραγματικό.

7.Ουδέποτε φαίνεται να χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες και τις κατασκευές που περιγράφουν τα φερόμενα ως εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία. Επίσης ο ίδιος δεν είχε γνώσεις για ηλεκτρολογικές εργασίες, όπως τις περιγράφουν ορισμένα από τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

8.Όπως προκύπτει από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2006 εμφανίζεται να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα 45.525,50 ευρώ ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) που έχουν υποβάλλει τρίτοι εμφανίζεται να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία συνολικού καθαρού ποσού 192.850,00 ευρώ...

...Επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία που φαίνεται ότι εξέδωσε είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, μάλιστα φρόντιζαν εκδότης και λήπτες οι αξίες των επιμέρους φορολογικών στοιχείων να είναι κάτω των 15.000,00 ευρώ ώστε να μην υπόκεινται στον περιορισμό του άρθρου 18 & 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)...».

Β) Συγκεκριμένα ως προς την ατομική επιχείρηση από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε:

«1.Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εμφανίζεται να εκτελεί έργα με υλικά τα οποία ουδέποτε είχε αγοράσει. Μάλιστα στα τέσσερα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την εταιρεία... με ΑΦΜ ... εμφανίζεται να πουλάει ΚΑΛΟΔΙΑ ηλεκτρολογικού εξοπλισμού (τα δήθεν πωληθέντα είδη δεν είναι καν είδη του αντικειμένου εμπορίας της) συνολικής καθαρής αξίας 49.775,00 ευρώ !

2. Ουδέποτε φαίνεται να απασχόλησε οποιοδήποτε προσωπικό.

3.Ουδέποτε διέθετε αποθηκευτικό χώρο για εμπορεύματα ή πρώτες ύλες, όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, δεδομένου ότι στο ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης το οποίο είχε συναφθεί επί της οδού αφορά ακίνητο συνολικού εμβαδού 39 τετραγωνικών μέτρων.

4. Ουδέποτε χρησιμοποίησε τον επαγγελματικό χώρο τον οποίο μίσθωσε και βάσει αυτού έκανε την έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεδομένου ότι ο ιδιοκτήτης του οικήματος μας δήλωσε ότι δεν καταβλήθηκε ποτέ κανένα μίσθωμα και δεν υπήρξε εμπόρευμα στον δηλωμένο ως επαγγελματικό χώρο της ελεγχόμενης

5. Ουδέποτε διέθετε πάγιο μηχανολογικό εξοπλισμό, έτσι ώστε να είχε την δυνατότητα να κατασκευάσει τα έργα ή να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

6. Ουδέποτε σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS διενήργησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές και ουδέποτε σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών αγόρασε υλικά ... Μάλιστα για την εξεταζόμενη περίοδο 2007-2011 είχε αγορές αξίας 9.639,26 ευρώ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 156.545,18 ευρώ πράγμα ασυμβίβαστο και εξωπραγματικό.

7. Ουδέποτε φαίνεται να χρησιμοποίησε Υπεργολάβο για τις εργασίες και τις κατασκευές που περιγράφουν τα φερόμενα ως εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία. Επίσης η ίδια δεν είχε γνώσεις για ηλεκτρολογικές εργασίες ή ξυλουργικές εργασίες, όπως τις περιγράφουν ορισμένα από τα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών...

...Επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία που φαίνεται ότι εξέδωσε είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, μάλιστα φρόντιζαν εκδότης και λήπτες οι αξίες των επιμέρους φορολογικών στοιχείων να είναι κάτω των 15.000,00 ευρώ ώστε να μην υπόκεινται στον περιορισμό του άρθρου 18 & 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)...».

Επειδή όταν ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και ότι στα πλαίσια εκτέλεσης των τεχνικών έργων συνεργάσθηκε με διάφορους τεχνίτες και υπεργολάβους χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κανένα στοιχείο όσον αφορά την ταυτότητά τους.

Από το με αριθμ...../2017 έγγραφο του ΙΚΑ Αγίου Νικολάου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το διάστημα από 01/09/2008 μέχρι 31/12/2008 δεν απασχόλησε προσωπικό.

Επίσης για την σχέση της με τους εκδότες για τους οποίους ισχυρίζεται ότι ψεύδονται για όσα έχουν καταγγείλει και εξακολουθεί να ισχυρίζεται ότι συνεργάσθηκε μαζί τους, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να υποδηλώνει:

-την συνεργασία τους (συμφωνητικά, επιμετρήσεις), ή ανάθεσης των εργασιών αυτών σε συνεργαζόμενους υπεργολάβους των εκδοτών καθώς οι συγκεκριμένοι εκδότες αφενός δεν είχαν αντικείμενο εργασιών σχετικό με τις εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφετέρου δεν είχαν προβεί σε αγορές εμπορευμάτων ούτε είχαν και την δυνατότητα να κατασκευάσουν τις υπό κρίση εργασίες, ως ανωτέρω αναφέρθηκε.

Επισημαίνεται ότι στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως εμφανίζεται να έχουν πουληθεί έπιπλα, σετ σαλονιών, ντουλάπες τα οποία η εκδóτρια δεν έχει δηλωθεί από τρίτες επιχειρήσεις ότι τα έχει αγοράσει, ούτε είχε και την δυνατότητα και να τα κατασκευάσει.

-τον τρόπο μεταφοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν καθώς δεν υπήρχε δυνατότητα μεταφοράς αυτών ούτε από τους εκδότες αλλά ούτε και από την λήπτρια εταιρεία. Σημειώνεται ότι σε όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως αναγράφεται τόπος φόρτωσης «έδρα μας» ενώ ουδέποτε ο χώρος αυτός είχε χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματικός χώρος.

-τον τρόπο που εξοφλήθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (παραστατικά στοιχεία πληρωμών-αναλήψεων) δεδομένου ότι όλα τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία παρόλη της μεγάλης αξίας τους εμφανίζεται έχουν εξοφληθεί τοις μετρητοίς.

Η προσφεύγουσα εταιρεία επιπλέον ισχυρίστηκε ότι για τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είχαν αποδοθεί οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ. Ωστόσο από τον έλεγχο στους εκδότες διαπιστώθηκε ότι τόσο οόσο και ηγια την υπό κρίση χρήση 2008 δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ και από την άρση του τραπεζικού απορρήτου που προέβη η ελεγκτική αρχή στην προσφεύγουσα εταιρεία δεν εμφανίζονται πληρωμές προς τους εκδότες των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή και κατά το ενδικοφανές στάδιο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10/11/2017 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και του ν.2859/2000 περί ΦΠΑ, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου,,και, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/03/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.(β) του ν.4337/2015 : (112.000,00X 40%) 44.800,00 €

Πρόστιμο του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017: (21.280,00X50%) 10.640,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .