



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 23-05-2018

Αριθμός απόφασης: 2574

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 **24/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /29-12-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου

01/01/2011-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. /29-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.
6. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. /29-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3δ του ν.4337/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 72 του ν. 4174/2013, συνολικού ποσού **24.480,00€ (=20% x 122.400,00€).**

Η παράβαση αφορά τη λήψη και την καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας δύο (2) φορολογικών στοιχείων εικονικών τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 122.400,00€ πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 11§1, 5, 12§1, 12§9, 12§10, 14, 16§1, 18§2, 19§1, 19§3 και 36§1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 28/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου επιτόπιου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011.

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ τον κ. και τον κ., δυνάμει της υπ'αριθμ.

/24-11-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ για το οικονομικό έτος 2012. Αφορμή του ελέγχου ήταν η από 04/06/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), των υπαλλήλων και του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής-Αιγαίου η οποία απεστάλη με το με αρ. πρωτ. / 21-08-2015 διαβιβαστικό για την επιχείρηση η οποία διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2011 και 2012, με λήπτριες διάφορες εταιρείες, μεταξύ αυτών και η ελεγχόμενη.

Πιο συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Στη χρήση 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 192.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 44.298,00€, ήτοι συνολικής αξίας 236.898,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ Συγκεκριμένα έλαβε τα παρακάτω τιμολόγια:

α/α	Παραστατικό και Ημερομηνία Έκδοσης	Καθαρή Αξία σε €	Φ.Π.Α. σε €	Συνολική Αξία σε €
1	Τ.Π.Υ. /31-10-2011	70.200,00	16.146,00	86.346,00
2	Τ.Π.Υ. /28-12-2011	52.200,00	12.006,00	64.206,00
3	Δ.Α.Τ. /31-10-2011	70.200,00	16.146,00	86.346,00
	Σύνολο	192.600,00	44.298,00	236.898,00

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το με α/α 3 στον ανωτέρω πίνακα και συγκεκριμένα το Δ.Α.Τ. /31-10-2011 καθαρής αξίας 70.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. 16.146,00€, ήτοι συνολικής αξίας 86.346,00€, δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης και δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση στοιχείων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων της χρήσης 2011.

Ως εκ τούτου το Δ.Α.Τ. /31-10-2011 δεν ελήφθη υπόψη του ελέγχου για τον καταλογισμό οποιασδήποτε παράβασης, σε αντίθεση με το σημείωμα διαπιστώσεων /5-12-2017 και τον με αρ. Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011 του ίδιου ελέγχου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί στο σύνολο της η υπ' αριθμ. /29-12-2017 Οριστική

Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παράβαση κατ' ουσία διατάξεως νόμου - Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.
- Αναρμοδιότητα οργάνου

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α', 170), όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή

τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α)..... ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 στη Φορολογική διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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....

2 α)..... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα)..... δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. δ) Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170), που προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται

..... Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται:

Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170), ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του.

Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου

2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ Β' 2743/4-8-2017) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», μεταβιβάστηκε η αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η οποία έχει την αρμοδιότητα του ελέγχου και παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 7§3δ του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι:

«3. 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις που ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο των εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα, το άρθρο 12§1,9,10 & 14 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 και του άρθρου 18§2,5 & 9 του ίδιου Π.Δ., καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), με έναρξη ισχύος του σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως δηλαδή από 17-10-2015.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και συγκεκριμένα στη σελίδα 8 αυτής όπου μεταφέρεται σχετικό απόσπασμα της από 04/06/2015 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), των υπαλλήλων και του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής-Αιγαίου σχετικά με την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών τις άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά και έδρα στο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«-Η ελεγχόμενη δεν άσκησε καμία δραστηριότητα στην δηλωθείσα ως έδρα της, διότι στην διεύθυνση της έδρας της είναι άγνωστη και μέχρι σήμερα δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής και ειδικότερα παύσης ή μεταβολής αντικειμένων εργασιών ή μεταβολής του τρόπου λειτουργίας της ή αλλαγή της διεύθυνσης της επαγγελματικής έδρας ή παύση λειτουργίας αυτής.

-Δεν απασχόλησε προσωπικό κατά τις χρήσεις 2011 και 2012.

-Καμία υποδομή δεν διέθετε για να παράσχει τέτοιας μορφής Υπηρεσίες (συντήρηση - κατασκευή διαφημιστικών πινακίδων και συλλογή αποβλήτων)

-Κανένα αποδεικτικό δεν παρουσίασε στον έλεγχο ότι ανέθεσε σε τρίτο τις υπηρεσίες που «παρασχέθηκαν» εκ μέρους της, στους πελάτες της.

-Ο υπεύθυνος της επιχείρησης, (ως πρόεδρος του ΔΣ.) με ΑΦΜ, κατέθεσε στον έλεγχο ότι όσον αφορά τα στοιχεία προς «.... εκδώσουμε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, έναντι κάποιας αμοιβής, η οποία όμως και τελικά δεν ίσχυσε διότι μας επέστρεψε τα στοιχεία ».

-Δε παρουσίασαν τα βιβλία της εταιρείας προκειμένου να διενεργηθεί, ο έλεγχος παρά τις δύο προσκλήσεις προσκόμισης τους.

-Σε ότι αφορά την καταχώρηση στα βιβλία παρότι δεν μας παρουσιάστηκαν βιβλία των εταιρειών και τα τιμολόγια φαίνονται να περιλαμβάνονται στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην ελεγκτική ενέργεια (7).

Συνεπώς τεκμαίρεται ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία τους.

Όσο αφορά την εταιρεία με ΑΦΜ τα εξεταζόμενα σε αυτή τιμολόγια βρέθηκαν καταχωρημένα κατά τον από 12.06.2013 έλεγχο μας όπως αναφέρουμε στην ελεγκτική ενέργεια (2).

Παραστατικά εξόφλησης δεν παρουσιάστηκαν στον έλεγχο.

Ως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, **τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές** με σκοπό τη διάπραξη φοροδιαφυγής τόσο από την εκδότρια επιχείρηση με την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη του ΦΠΑ., όσο και από τις λήπτριες επιχειρήσεις με την διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών της αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους.

Συμπερασματικά ο ελεγχόμενος μετά την 28/06/2011, ημερομηνία αλλαγής του ΔΣ, δεν λειτούργησε κατ' ουσίαν, δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α με αυθαίρετα ποσά ώστε σε ετήσια βάση όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος ή ανά φορολογική περίοδο όσον αφορά την υποχρέωση υποβολής περιοδικών και των αντίστοιχων ετήσιων εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α να μην προκύπτουν χρηματικά ποσά προς πληρωμή ή να προκύπτουν ελάχιστα ποσά πληρωμής φόρων προς το δημόσιο, δεν διέθετε προσωπικό το οποίο ήταν απαραίτητο για την εκτέλεση των εργασιών όπως αυτές ή παραστατικά αγορών που να δικαιολογούν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες όπως περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν προσκόμισε παραστατικά στοιχεία πληρωμής και εξόφλησης από τους πελάτες του των αναγραφόμενων ποσών στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία, και ταυτόχρονα εμφάνιζε εικόνα ενεργούς επιχείρησης ώστε να είναι δύσκολος ο εντοπισμός του από τις φορολογικές αρχές, δηλαδή, ο ελεγχόμενος κρίνουμε ότι ενήργησε δολίως με σκοπό την έκδοση εικονικών παραστατικών εσόδων για ίδιο όφελος.»

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρεία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη στις χρήσεις 2011 και 2012 και η ελεγκτική υπηρεσία Φ.Α.Ε. Αθηνών έκρινε ότι τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα ήταν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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 αντισυμβαλλομένου 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 στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** 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 προκειμένη περίπτωση η από 28/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) διαπιστώνει τεκμηριωμένα και επαρκώς αιτιολογημένα ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2011 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 122.400,00€ πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

Επειδή, εκ των ανωτέρω εκτεθέντων, καθώς και από τη 28/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου της , Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ προκύπτει ότι ορθά και νόμιμα η φορολογική αρχή επέβαλε το ως άνω πρόστιμο στην προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. / **24-01-2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011

- Πρόστιμο του άρθρου 7§3δ του Ν.4337/2015 ποσού: **24.480,00€** (122.400,00€ x 20%).

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.