



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-3-2017
Αριθμ. Αποφ.: 865

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333267
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis
.gov.gr
Url : www.aade.gr

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “ . . . ” με **Α.Φ.Μ.:**....., κατά: α) της με αριθμ. ../.....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), β) της με αριθμ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 και γ) της με αριθμ.-2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν. 2523/97) και κάθε άλλης συναφούς με την προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση
5. Τη με ημερομηνία ...-**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ...-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .» με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ.-**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν προέκυψε ποσό φόρου εισοδήματος για καταβολή.
- Με την υπ' αρ.-**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 9.424,95€, πλέον πρόσθετος φόρος 11.309,94€, ήτοι συνολικό ποσό 20.734,89€, κατόπιν μείωσης των φορολογητέων εισροών κατά την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και του φόρου εισροών κατά το Φ.Π.Α. αυτών.
- Με την υπ' αρ.-**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 επιβλήθηκε στην εταιρεία «.» πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 ύψους 28.274,85€, ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή έλαβε ως επιστροφή η επιχείρηση.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από ...-2016 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν.2523/97) της Δ.Ο.Υ., κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε στην επιχείρηση σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2016 εντολής λόγω νέων συμπληρωματικών στοιχείων μετά την περαίωση της υπό κρίση χρήσης με την αποδοχή του με αριθμ.-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα, βάσει της από .../2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., για την επιχείρηση με την επωνυμία «.», διακριτικό τίτλο «.» και με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η τελευταία, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση με την επωνυμία «.....», έξι εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 49.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 9.310,00€, καθότι δεν είχε τη δυνατότητα να

εκτελεί έργα ούτε να αναλαμβάνει υπεργολαβίες και συστάθηκε μόνο για συγκεκριμένους σκοπούς, την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας από τον οποίο προέκυψε, ότι αυτή έλαβε τα με αριθμό .../5-4-2009, .../4-5-2009, .../3-6-2009,/1-7-2009,/6-7-2009,/8-7-2009 και/1-6-2009 Τιμολόγια Τεχνικών Έργων από την εταιρεία «.....», τα έξι πρώτα στα πλαίσια υπαγωγής σε επενδυτικό πρόγραμμα του νόμου 3299/2004, με φορέα την Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας, για τον εκσυγχρονισμό του ξενοδοχείου Στα πλαίσια υλοποίησης του ανωτέρω οικοδομικού έργου καταρτίστηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....» : α) το με αριθμ./.....2009 ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο συμφωνήθηκε η διενέργεια από την τελευταία, εργασιών ελαιοχρωματισμού δωματίων και διαδρόμων, και β) το με αριθ./.....-2009 ιδιωτικό συμφωνητικό, για τη διενέργεια εργασιών τοποθέτησης πλακιδίων σε μπαλκόνια δωματίων, WC, του ξενοδοχείου. Τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για τις ανωτέρω εργασίες, πλακίδια, χρώματα, κόλλες κλπ. αγοράστηκαν από την προσφεύγουσα και τα σχετικά τιμολόγια αγοράς τα οποία φέρουν τη σφραγίδα της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, προσκομίστηκαν στον έλεγχο. Η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με την έκδοση τραπεζικών επιταγών. Επίσης, από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και συμπεριλήφθηκαν στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστική). Τέλος από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που έγινε στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών από το ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής δεν προέκυψαν διαφορές με την εκδότρια εταιρεία.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ερειδόμενος στην από 21/01/2009 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση «.....», αλλά και σε ίδιες διαπιστώσεις, αναφορικά με την προσφεύγουσα επιχείρηση έκρινε ότι η τελευταία έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009-31/12/2009, έξι (6) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 49.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.310,00€ και ένα (1) εικονικό, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 605,00 € πλέον Φ.Π.Α. 114,95 €, από την επιχείρηση «.» με ΑΦΜ:

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 έως 31/12/2009, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομικής βάσης. Δεν αποδεικνύεται η συναλλακτική ανυπαρξία της καθώς η φορολογική αρχή παραδέχεται ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, οπότε ερευνητέο είναι μόνο το ζήτημα της καλοπιστίας του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός για το οποίο η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης.

3. Η έκδοση και η λήψη εικονικών τιμολογίων χαρακτηρίζεται ως ιδιάζουσα φορολογική παράβαση για τον καταλογισμό της οποίας απαιτείται η ύπαρξη δόλου του παραβάτη και η πρόθεση απόκρυψης της φορολογητέας ύλης.
4. Την μη εφαρμογή ευμενέστερης διάταξης αναδρομικά σε ό,τι αφορά την επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. – άρθρου 6 του Ν. 2523/97

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και προστίμων, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : *“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.*

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : *«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, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : « 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει της με αριθμό .../...-2016 εντολής ελέγχου, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα εταιρεία του με αριθμό .../....-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010, νέα στοιχεία, για τη χρήση 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για την παράβαση, της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι, μετά την 31/12/2020. Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι νόμιμα, και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό περί έλλειψης νομικής βάσης και μη απόδειξης της συναλλακτικής ανυπαρξίας της εκδότριας εταιρείας, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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 «*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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως

του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα είναι ανώνυμη εταιρεία με έδρα τη, επί της οδού και αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση Ξενοδοχείου ύπνου Β΄ κατηγορίας. Περαιώσε τις ανέλεγκτες χρήσεις μέχρι το οικονομικό έτος 2010, δυνάμει του με αριθ./....-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010.
- Κατόπιν, εκδόθηκε η με αριθμ./....2016 εντολή για διενέργεια επανελέγχου της χρήσης 2009, επειδή περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία και συγκεκριμένα η από .../2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι η εταιρεία «.» με το διακριτικό τίτλο «....», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση «.».
- Η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια εταιρεία «....» έξι εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, και δη, τα/5-4-2009, .../4-5-2009,/3-6-2009, .../1-7-2009,/6-7-2009,/8-7-2009 Τιμολόγια Τεχνικών Έργων, συνολικής καθαρής αξίας 49.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.310,00€ και ένα εικονικό, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικό στοιχείο, το ΤΤΕ/1-6-2009 συνολικής καθαρής αξίας 605,00 € πλέον Φ.Π.Α. 114,95€, τα οποία είχε καταχωρήσει στα βιβλία της.
- Στην κρίση περί εικονικότητας κατέληξε η φορολογική αρχή καθόσον διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε ποτέ πραγματική φορολογική οντότητα, δεν είχε τη δυνατότητα να εκτελεί έργα, ούτε να αναλαμβάνει υπεργολαβίες. Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι: α) δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, καθώς από επιτόπιο έλεγχο

που πραγματοποιήθηκε από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μισθωμένο χώρο εμβαδού 35 τ.μ. το οποίο αποτελεί μέρος της οικίας της συζύγου του διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας «.....». Η επαγγελματική έδρα ήταν πάντα κλειστή κατά τις επανειλημμένες μεταβάσεις των αρμόδιων φορολογικών αρχών και η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της φορολογικής αρχής που είχαν κοινοποιηθεί ή θυροκολληθεί στην ανωτέρω έδρα, β) δεν διέθετε αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα, γ) δεν διέθετε αυτοκίνητα φορτηγά ή επιβατικά, δ) δεν είχε στην κατοχή της μηχανήματα έργου, όπως προκύπτει από σχετικό έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Υπηρεσιών της Νομαρχίας Θεσσαλονίκης, ε) δεν απασχόλησε προσωπικό για την πραγματοποίηση τεχνικών έργων, ζ) δεν υπήρχαν αγορές καθότι οι κυρίως προμηθευτές της ήταν ανύπαρκτες επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν συσταθεί από τον διευθύνοντα σύμβουλο της «.....»,, με σκοπό τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων και την μετέπειτα χρησιμοποίησή τους για την έκδοση εικονικών στοιχείων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε πως η εκδότρια δεν λειτούργησε ούτε είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης οποιασδήποτε συναλλαγής κατά τη χρήση 2009.

Επειδή περαιτέρω, από τον έλεγχο και την αξιολόγηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, και ειδικότερα τις τελικές διαπιστώσεις των αρμόδιων υπαλλήλων του Περιφερειακού Οργάνου ελέγχου της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, προκύπτει ότι έλαβε χώρα η πραγματοποίηση του επενδυτικού προγράμματος του εκσυγχρονισμού του ξενοδοχείου, η φορολογική αρχή, ορθά έκρινε ότι τα έξι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, και το ένα φορολογικό στοιχείο το οποίο δεν υπάχθηκε στο επενδυτικό πρόγραμμα, εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό περί της προϋπόθεσης ύπαρξης δόλου και σκοπού φοροδιαφυγής για την στοιχειοθέτηση της παράβασης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, από τη νομολογία των ανωτάτων δικαστηρίων προκύπτει ότι, οι διοικητικές κυρώσεις δεν έχουν ποινικό χαρακτήρα, αλλά αποτελούν διοικητικό μέτρο καταναγκασμού προς ακριβή και ταχεία συμμόρφωση των υπόχρεων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, καθώς και στην αποκατάσταση της προσγενόμενης στο Δημόσιο ζημίας από τη μη συμμόρφωσή τους προς τις υποχρεώσεις αυτές (ΣτΕ 2460/1981 και ΑΠ1714/1981).

Επειδή, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων**, **υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των

προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί αυτό (Στε 53/92, 457/94).

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης στο πρόστιμο Φ.Π.Α πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους εξής λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Ν.2523/1997:**«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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθρ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 55 παρ.2δ του Ν.4174/2013** «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.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015:

" Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων»

Επειδή, με το άρθρο **3 παρ.4 & 5 του Ν.4337/2015** καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 «*Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 32.4 του Ν.4174/2013** «*Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων*»

Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή των προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του Ν.2523/97), καθώς ο νόμος ρητά προβλέπει την ένταξη του φορολογούμενου σε ευνοϊκότερο καθεστώς, χωρίς μάλιστα η επιλογή αυτή να αναιρεί το δικαίωμα της ενδικοφανούς προσφυγής (Ν.Σ.Κ. 32/2014 – ΠΟΛ.1086/2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, στην χρήση 2009, έλαβε έξι (6) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση ".....", συνολικής καθαρής αξίας 49.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.310,00 €, και ένα (1) φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή καθαρής αξίας 605,00 €, πλέον ΦΠΑ 114,95 € επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/97.
- Από την, από2016, έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 του ν. 2523/97) προκύπτει ότι ο προσφεύγων, μετά την επίδοση του υπ' αρ./-2016 σημειώματος διαπιστώσεων των αποτελεσμάτων του ελέγχου, υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή την υπ' αρ./-2016 υπεύθυνη δήλωση αναφέροντας ότι επιθυμεί να υπαχθεί στις ευνοϊκότερες διατάξεις του Ν. 4174/2013 σχετικά με το Πρόστιμο του Φ.Π.Α. Όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση, η σχετική ως ανέκκλητη δήλωση πρέπει να κατατεθεί στο αρμόδιο τμήμα Φ.Π.Α. από την ελεγχόμενη .
- Από το αρχείο taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπήχθη τελικώς στις ευνοϊκότερες διατάξεις περί προστίμου Φ.Π.Α. καταβάλλοντας το 50% του φόρου που παράνομα εξέπεσε, δηλ. 4.712,47€ (υπ' αρ./2016 πρακτικό διοικητικής επίλυσης)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από/2016, εκθέσεις

ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. (άρ. 6 του Ν. 2523/97), της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στην Θεσσαλονίκη, επί της οδού

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ./-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

Διαφορά φόρου	9.424,95€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.309,94€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.734,89€

Υπ' αριθ./-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	28.274,85€
--------------------------------------	-------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.