



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-11-2018

Αριθμός Απόφασης: 1793

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, - **ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στο, κατά 1) της με αρ.-**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από2016 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., με ελεγχόμενο το - **Α.Φ.Μ.**, αρμοδιότητας **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος τη χρήση 2012 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), του Ν.2523/1997, του Ν.4174/2013 και του Ν.4337/2015, σε εκτέλεση της υπ. αριθ.-**2017** εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου, για τη χρήση 2012, συντάχθηκαν η από-2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), η από-2018 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρου 50 Ν.2859/2000) και η από-2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997, Άρθρο 55 περ.2δ Ν.4174/2013 και Άρθρο 79 παρ. 1 Ν.4472/2017).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από-2018 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση, της υπ. αριθ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**.

Με τη με αριθμό-**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 4.773,00**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι: α) η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων πελατών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), λόγω παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλόμενων μεταξύ άλλων και μέρος συναλλαγών με το «.....» - Α.Φ.Μ..... και με συνολική αξία παράλειψης (>14.673,00 ΕΥΡΩ) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ.

(Π.Δ.186/1992). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 ζ' και παρ. 2 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 και το πρόστιμο που καταλογίστηκε για την παράβασή αυτή ανέρχεται στα 600,00 ΕΥΡΩ, β) η προσφεύγουσα έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 41.730,00, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 και το πρόστιμο που καταλογίστηκε για την παράβασή αυτή ανέρχεται στα 4.173,00 ΕΥΡΩ (41.730,00 X 10%).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρο 50 Ν.2859/2000) ήταν η έκδοση, της με αρ.-**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**.

Με τη με αρ.-**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ΕΥΡΩ 2.575,87 (Φ.Π.Α. 1.365,13 πλέον πρόσθετοι φόροι ΕΥΡΩ 1.210,74) και περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση κατά 8.232,77 ΕΥΡΩ (από 10.726,13 ΕΥΡΩ στα 2.493,36 ΕΥΡΩ).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από-2018 Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997, Άρθρο 55 περ. 2δ Ν.4174/2013 και άρθ. 79 παρ.1 Ν.4472/2017) ήταν η έκδοση, της με αρ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**.

Με τη με αρ.-**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 4.798,95 (9.597,90 X 50%). Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ.1 του Ν.4472/2017 και είναι ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι υπό έλεγχο συναλλαγές δεν ήταν εικονικές, τα έργα κατασκευάστηκαν από τον εκδότη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ή από υπεργολάβο στον οποίο ανατέθηκε η υλοποίηση του έργου από αυτόν.
2. Τα συμπεράσματα των σχετικών εκθέσεων ελέγχου είναι αβάσιμα, αόριστα και αναπόδεδεικτα.
3. Υπήρχε καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρίας ως λήπτριας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία εξόφλησε

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο και το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ

και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο 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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με την από2016 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ** με ελεγχόμενο το – **Α.Φ.Μ.**, εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστό τμήμα της από/2018 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα, διαπιστώνεται μεταξύ των άλλων ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο – **Α.Φ.Μ.** προς την προσφεύγουσα ήταν εικονικά. Οι λόγοι που τεκμηριώνουν πλήρως την ανωτέρω διαπίστωση

αναφέρονται εκτενώς στην ενότητα **«4.3 ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ»**, της προαναφερόμενης από2016 έκθεσης ελέγχου. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο – **Α.Φ.Μ.** δεν είχε προβεί σε αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, δεν απασχολούσε προσωπικό, δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό – μηχανικό εξοπλισμό, δε διέθετε Φ.Ι.Χ. ούτε μηχανήματα έργου, δε διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία για την υλοποίηση των έργων, αφού έως και 2009 ασκούσε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI. Συνεπώς ο – **Α.Φ.Μ.** δεν θα μπορούσε να υλοποιήσει μόνος του τα έργα που αναφέρονται στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, ούτε είχε υπογράψει συμβόλαια υπεργολαβίας με άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και συνεπώς τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος όχι μόνο έλαβε υπόψη του και αποδέχθηκε τα πορίσματα της από2016 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, με ελεγχόμενο το – **Α.Φ.Μ.**, εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, αλλά προέβη και σε ίδιες ελεγκτικές ενέργειες, από τις οποίες διαπίστωσε ότι τα έργα που αναφέρονται στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία έχουν πραγματοποιηθεί, ορθώς χαρακτήρισε τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο. Οι λόγοι που αποδεικνύουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις παρουσιάζονται στην ενότητα ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ σε όλες τις εκθέσεις που συντάχθηκαν βάσει του παρόντος ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, δεν είναι αυθαίρετος, διότι οι σχετικές από/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ., η από-2018 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (Άρθρο 50 Ν.2859/2000), και η από-2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997, Άρθρο 55 περ.2δ Ν.4174/2013 και Άρθρο 79 παρ. 1 Ν.4472/2017) διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αποδεικνύουν τη διαπίστωση περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο των υπό έλεγχο ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του 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 επιχειρήσεώς 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.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν' αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα): ...« Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, διότι ο εκδότης των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων δεν είχε προβεί σε αγορές αγαθών και λήψεις υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, δεν απασχολούσε προσωπικό, δε διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό – μηχανικό εξοπλισμό, δε διέθετε Φ.Ι.Χ. ούτε μηχανήματα έργου, δε διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία για την υλοποίηση των έργων, αφού έως και 2009 ασκούσε το επάγγελμα του εκμεταλλευτή TAXI., δεν προέβη σε συμβάσεις υπεργολαβίας του έργου σε τρίτους, δηλαδή ο εκδότης των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος. Επισημαίνεται δε, ότι λόγω του χρόνου που απαιτείτο για την υλοποίηση του έργου η προσφεύγουσα θα μπορούσε να έρθει σε επικοινωνία με τους εργάτες που το κατασκεύασαν και να ελέγξει ποιος κατασκεύασε το έργο και με ποια ιδιότητα (εργολάβος ή υπεργολάβος). Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας ότι το έργο υλοποιήθηκε και εξοφλήθηκε δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη στις υπό εξέταση συναλλαγές και δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διακρίνεται για την ακρίβεια και την πληρότητα του.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, - **ΑΦΜ** και την επικύρωση 1) της με αρ.-**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, 2) της με αρ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 3) της με αρ.-**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013 / Άρθρο 79 παρ.1 Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό-**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.365,13
Πρόσθετος φόρος (120%)	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	682,57
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	528,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.575,87
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.493,36

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό-**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο (παρ. α)	600,00
Πρόστιμο (παρ. β) / (41.730,00 X 10%)	4.173,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.773,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό-**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 6 Ν.2523/1997 / Άρθρο 55 παρ.2δ Ν.4174/2013),

διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Πρόστιμο / (9.597,90 X 50%)	4.798,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.798,95

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.