



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 983

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά των υπ' αριθμ. /2018 και /2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικών ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. /2018 και /2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικών ετών 2012 και 2013 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/10/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Α' Υποδιεύθυνση Τμήμα Α3 - Ερευνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /23-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 40.980,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ και τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 102.450,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 23.563,50 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ. /23-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 24.080,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ και δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 60.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 13.846,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 10/10/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Α' Υποδιεύθυνση Τμήμα Α3 - Ερευνών, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. /13-03-2017 εντολής ελέγχου-επεξεργασίας, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθμ. /15-09-2015 πληροφοριακό δελτίο και τα κατασχεθέντα με την με αρ. /28-02-2017-2017 έκθεση κατάσχεσης φορολογικά στοιχεία της ίδιας Υπηρεσίας, βάσει των οποίων καταγγέλλεται ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Από την έρευνα που πραγματοποίησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

- 1) ΑΦΜ
- 2) ΑΦΜ
- 3) ΑΦΜ
- 4) ΑΦΜ
- 5) ΑΦΜ

Καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία. Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, λόγω έκδοσής τους από αναρμόδια Δ.Ο.Υ.
2. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).
3. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης.

Στις 19/3/2019, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε υπόμνημα στην Υπηρεσία μας, με νέους λόγους επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/19.03.2019, με το οποίο προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας – το βάρος της απόδειξης το φέρει αυτούσια η φορολογούσα αρχή.
Οι εκδότες ήταν φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα.
2. Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.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 τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' 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)

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) δ)ε)»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορ. στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις

1) ΑΦΜ

2) ΑΦΜ

3) ΑΦΜ

4) ΑΦΜ

5) ΑΦΜ

Καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία.

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορ. στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορ. στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση η οποία έλαβε από τον ΑΦΜ στην χρήση 2012 εννέα (9) φορ. στοιχεία αξίας καθαρής αξίας 68.150,00€, από την στην χρήση 2012 τέσσερα (4) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.300,00€ και στην χρήση 2013

εννέα (9) φορ. στοιχεία αξίας καθαρής αξίας 55.200,00€ και από την ΑΦΜ δύο (2) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 5.000,00€ .

Συγκεκριμένα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς την προσφεύγουσα και τα οποία αναφέρονται σε μελέτες αποτύπωσης δικτύων ύδρευσης αποχέτευσης, ηλεκτροφωτισμού, αλλαγή χρήσης, έκδοση και αναθεώρηση οικοδομικών αδειών, κρίθηκαν όλα εικονικά, επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, καθώς δεν απασχολούσε προσωπικό, ούτε και είχε δηλωθεί από τρίτους στους οποίους να ανέθεσε με υπεργολαβία τις ανωτέρω μελέτες. Ακόμη η εκδότρια οντότητα ουδέποτε δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως δραστηριότητα της την εκπόνηση μελετών ή άλλη σχετική δραστηριότητα. Όπως προκύπτει και από την εκτύπωση των δραστηριοτήτων του, ο εκδότης έχει δηλώσει ως δραστηριότητες τις κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά και μη οικιστικά κτίρια, τις εργασίες χρωματισμών, το χονδρικό εμπόριο σιδηρικών και υδραυλικού εξοπλισμού και τις υπηρεσίες μεσιτείας αγαθών. Επιπλέον, ο ανωτέρω εκδότης α) δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και επομένως δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών ως αναφέρονται στα Τ.Π.Υ., β) δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ενώ υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις, ενώ διαπιστώθηκε γ) η αναγραφή σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικών μέσων στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές.

Ομοίως, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς την προσφεύγουσα και τα οποία αναφέρονται σε μελέτες αποτύπωσης δικτύων ύδρευσης αποχέτευσης, φωτισμού και ασφαλείας Η/Μ εγκαταστάσεων κρίθηκαν όλα εικονικά, επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, καθώς δεν απασχολούσε προσωπικό, ούτε και έχει δηλωθεί από τρίτους στους οποίους να ανέθεσε με υπεργολαβία τις ανωτέρω μελέτες. Ακόμη η εκδότρια οντότητα ουδέποτε δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως δραστηριότητα της την εκπόνηση μελετών ή άλλη σχετική δραστηριότητα ως προκύπτει και από την εκτύπωση των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με την ίδια ημερομηνία και αρίθμηση.

Τέλος, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση προς την προσφεύγουσα και τα οποία αναφέρονται σε μελέτες αποτύπωσης δικτύων ύδρευσης αποχέτευσης, ηλεκτροφωτισμού, αλλαγή χρήσης, έκδοση και αναθεώρηση οικοδομικών αδειών κρίθηκαν όλα εικονικά, επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος, καθώς δεν απασχολούσε προσωπικό, ούτε και έχει δηλωθεί από τρίτους στους οποίους να ανέθεσε με υπεργολαβία τις ανωτέρω μελέτες. Ακόμη η εκδότρια οντότητα ουδέποτε δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως δραστηριότητά της την εκπόνηση μελετών ή άλλη σχετική δραστηριότητα.

Επειδή, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί 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 του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας-λήπτριας των στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται άκυρες καθότι εκδόθηκαν από αναρμόδια Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ενώ βάσει χωρικής αρμοδιότητας έπρεπε να εκδοθούν από την Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου.

Με την με Αριθμ. Πρωτ.: Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2017/31-07-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» δίδονται σαφείς οδηγίες στην Φορολογική Διοίκηση για την αρμοδιότητες και την εξουσιοδότηση υπογραφής των οργάνων της. Στην ανωτέρω απόφαση και συγκεκριμένα στην παράγραφο 27 αυτής, για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων και βάσει των διατάξεων των άρθρων 62 και 72 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν. 2523/1997, ν. 3691/2008, ν. 3691/2008, ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν. 2121/1993 η αρμοδιότητα μεταβιβάζεται ως εξής: «Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην

οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1101923 ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασής μας, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.»

Επειδή, περαιτέρω, με την Αριθμ. Δ6Α 1092694 ΕΞ 6.6.2013 (ΦΕΚ Β' 1404/10-06-2013) Απόφαση του γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. «Τροποποίηση της αριθ. Δ6Α 1133106ΕΞ2011/21-9-2011 (Β' 2187) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει και Κατάργηση των Τμημάτων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και των Γραφείων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, αναστολή λειτουργίας των Τμημάτων Δικαστικού Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και ανακαθορισμός καθ' ύλην αρμοδιότητας Τμημάτων και Γραφείων των Δ.Ο.Υ. Α' και Β' Τάξεως» καταργήθηκαν τα τμήματα ελέγχου και δικαστικού της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου και η αρμοδιότητά τους μεταφέρθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού. Βάσει των ανωτέρω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενήργησε κατά δέσμια αρμοδιότητα και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναρμοδιότητας της εν λόγω Δ.Ο.Υ. κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, ο δεύτερος λόγος ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης που προβάλλεται από την προσφεύγουσα, βασίζεται στον ισχυρισμό ότι η Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα της επέβαλε πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, καθώς το άρθρο 3 παρ. 4 β' του ν. 4337/2015 κατήργησε την παράγραφο 2 του άρθρ. 55 του ν. 4174/2013 και άρα κανένα πρόστιμο δεν επιβάλλεται από 01/12/2015 για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων. Συγκρίνει δηλαδή δύο άρθρα διαφορετικών νόμων μεταξύ τους, το πρώτο εκ των οποίων καταργεί τις διατάξεις του ν. 2523/1997 περί προστίμων για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων με το δεύτερο άρθρο, που κωδικοποιεί τις μεταγενέστερες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. ως προς τα ανωτέρω πρόστιμα και θεωρεί ότι πρέπει να εφαρμοστεί το πρώτο ως επιεικέστερο.

Επειδή, τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ερείδονται επί εσφαλμένης νομικής βάσεως και προβάλλονται αλυσιτελώς, χωρίς καμία απολύτως επίδραση στην ουσία της υποθέσεως, για την οποία δεν προβάλλεται κανένας πραγματικός ισχυρισμός, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Επειδή, το επιβληθέν πρόστιμο υπολογίστηκε σύμφωνα με τις κείμενες προεκτεθείσες διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σωστού υπολογισμού του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/10/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής Α΄ Υποδιεύθυνση Τμήμα Α3 - Ερευνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ

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

Υπ'αριθμ. /23-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2012

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **102.450,00 ευρώ X 40% = 40.980,00 ευρώ**

Υπ'αριθμ. /23-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2013

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **60.200,00 ευρώ X 40% = 24.080,00 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.