**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 4.4.19
Αριθμός απόφασης: 1146

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**
**ΥΠΟΔΙΕΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**
**ΤΜΗΜΑ Α1**
**Ταχ. Δ/νση :** Αριστογείτονος 19
**Ταχ. Κώδικας :** 176 71 - Καλλιθέα
**Τηλέφωνο :** 2131604534
**Fax :** 2131604567

**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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

**3.** Την υπ΄ αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου **……** ενδικοφανή προσφυγή του **…… ……. του ……**, ΑΦΜ ……, κατοίκου ……., κατά των με αριθμό ….., ….., …… & ……./18 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 νόμου 4337/2015, χρήσεων 2012, 2013, 2014 & 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, καθώς και την από 16.10.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

**5.** Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου **……** ενδικοφανούς προσφυγής του **……. ……..,** 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' αριθ. ……/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 110.546,80 € (=276.367,00 € Χ 40%), λόγω λήψης από την επιχείρηση του …… ……. (ΑΦΜ ……..) 26 εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ύψους 276.367,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§2 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ. ……/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 152.955,12 € (=382.387,80 € Χ 40%), λόγω λήψης από την επιχείρηση του …… ……. (ΑΦΜ ……) και από την …….. (ΑΦΜ ……) 10 και 18 εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 382.387,80 €, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 2§3 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. ……../18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 115.386,03 € (=288.465,07 € Χ 40%), λόγω λήψης από την …….. (ΑΦΜ ……..), την …… (ΑΦΜ ……) και την …… (ΑΦΜ ……..) 3, 13 και 4 εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 288.465,07 €, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 2§3 του ΚΦΑΣ, του αρ. 13 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. ……../18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ύψους 46.030,42 € (=115.076,05 € Χ 40%), λόγω λήψης έως τις 17.10.15 από την …… (ΑΦΜ ……), την …….. (ΑΦΜ ……..) και την …….. (ΑΦΜ ……) 3, 6 και 3 εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, αντίστοιχα, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 115.076,05 €, κατά παράβαση των διατάξεων του αρ. 5 του ν. 4308/2015, των αρ. 13, 55, 66 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 16.10.18 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τις χρήσεις 2012-2015, βάσει της με αρ. ……./……./18 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αρ. Π.Δ. 2699/15-09-2015 της ανωτέρω υπηρεσίας με το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση …… με ΑΦΜ …….. ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορ. στοιχείων. Διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορ. στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις:

1 )…….. …….. ΑΦΜ ……

2)…… ΕΠΕ ΑΦΜ ……

3)…….. ΕΠΕ ΑΦΜ ……..

4)……..ΙΚΕ ΑΦΜ ……

5)…… ΙΚΕ ΑΦΜ ……..

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 εξέδιδαν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εξέδιδαν εικονικά φορ. στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορ. στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος …….. …… ΑΦΜ ……. η οποία έλαβε στην χρήση 2012 είκοσι έξι (26)) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 276.367,00€, στην χρήση 2013 δέκα (10) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 125.477,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 23.803,00€ έκδοσης …….. …… ΑΦΜ ……., στην χρήση 2013 δεκαοκτώ (18) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 256.910,30€, στην χρήση 2014 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.628,50€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 34.110,00€ έκδοσης …….. ΕΠΕ ΑΦΜ ……., στην χρήση 2014 δεκατρία (13) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας.181.701,57€ και στην χρήση 2015 δέκα (10) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 96.184,83€ έκδοσης …….. ΕΠΕ ΑΦΜ ……., στην χρήση 2014 τέσσερα (4) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 72.135,00€ και στην χρήση 2015 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.282,80€ έκδοσης ……..ΙΚΕ ΑΦΜ ……., στην χρήση 2015 είκοσι (20) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29€ και στην χρήση 2016 δύο (2) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40€ έκδοσης …….. ΙΚΕ ΑΦΜ …… και στην χρήση 2016 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00€ έκδοσης …….. ΑΦΜ …….

Αναφέρεται στην εν λόγω έκθεση ότι μετά την ολοκλήρωση της σύνταξης έκθεσης ελέγχου για την έκδοση εικονικών φορ. στοιχείων για τις …….. ΙΚΕ ΑΦΜ …… και …….. ΑΦΜ …… , θα συνταχθεί και η έκθεση ελέγχου ως προς τον προσφεύγοντα για την λήψη στην χρήση 2015 είκοσι (20) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 164.648,29€ και στην χρήση 2016 δύο (2) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 43.345,40€ έκδοσης …… ΙΚΕ ΑΦΜ …… και στην χρήση 2016 τρία (3) φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 27.549,00€ έκδοσης …… ΑΦΜ …….

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου οι υπό κρίση εκδότριες εταιρείες ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από αυτές ήταν εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν το με αριθμό ……../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση προς Ακρόαση καθώς και ο με αριθμό ……/2018 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου τα οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το αρ. ……../18 υπόμνημα στην ανωτέρω υπηρεσία, χωρίς

να προσκομιστούν νέα στοιχεία και χωρίς να διαφοροποιηθούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και κατόπιν εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με το από 9.4.19 υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ. Σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή:

1. ΟΛΕΣ οι εν λόγω επιχειρήσεις ήταν υπαρκτές φορολογικά. Λοιπά στοιχεία για τις επιχειρήσεις δεν όφειλε ούτε μπορούσε να ελέγξει

2. Η πραγματική υπόσταση των επίδικων συναλλαγών προκύπτει ακόμη και από την απλή ανάγνωση των τιμολογίων που εκδόθηκαν για αυτές, από τη στιγμή που φέρουν χαρακτηριστικά που δεν συναντά κανείς σε εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία. Δεν αφορούν μόνο μεγάλα ποσά, αφορούν συγκεκριμένα και αναλυτικά αναφερόμενα προϊόντα, δεν αφορούν «στρογγυλά» ποσά, όπως συνήθως είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, αλλά έχουν ακόμη και δεκαδικά στοιχεία, και οι συναλλαγές γίνονταν ακόμη και σε κοντινές ημερομηνίες σε πλήρη αντίθεση με τη συνηθισμένη πρακτική επί των εικονικών φορολογικών στοιχείων που «αγοράζονται» συνήθως σε συγκεκριμένες ημερομηνίες πριν το «κλείσιμο» των περιόδων, ώστε να «γλιτώσει» κάποιος το μεγάλο Φ.Π.Α. …….

3. Η εκδούσα την από 12-10-2018 έκθεση ελέγχου Υπηρεσία ουδόλως απέδειξε ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν λειτουργούσαν και δεν παραλάμβανε η επιχείρησή μου από αυτές τα πωληθέντα εμπορεύματα. Στο ΓΕ.ΜΗ. και οι 4 προμηθεύτριες επιχειρήσεις ήταν κανονικά καταχωρημένες, οι επιχειρήσεις αυτές ήταν κανονικότατα λειτουργούσες, με όλα τα εχέγγυα δημοσιότητας.

4. οι μεταφορές των εμπορευμάτων από τις επιχειρήσεις των προμηθευτών μου προς την επιχείρησή του γίνονταν κανονικά. Είναι αδύνατο να αντιστοιχιστούν οι χρόνοι πλήρως, μετά μάλιστα την πάροδο 3 – 6 ετών από την πραγματοποίηση των μεταφορών. Στην πράξη πολλές φορές η ώρα φόρτωσης δεν είναι ορθή, από τη στιγμή που πολλά μπορούν να αλλάξουν. Επί παραδείγματι, ενώ είχε κοπεί το φορολογικό στοιχείο από την προμηθεύτρια επιχείρηση, γιατί ο οδηγός του είχε ξεκινήσει από την επιχείρησή του να πάει να παραλάβει τα εμπορεύματα, δεν κατάφερε να πάει την ίδια μέρα, γιατί είχε κακό καιρό και δεν ξεκίνησε το καράβι ή γιατί λόγω του καλοκαιριού (και άρα της αυξημένης επιβατικής κίνησης) δεν μπόρεσε να βρει θέση στο καράβι για το Φ.Ι.Χ. του, με αποτέλεσμα να πάει την επόμενη ημέρα να παραλάβει τα εμπορεύματα, χωρίς να αλλαχθεί το φορολογικό στοιχείο (από τη στιγμή, μάλιστα, που δεν επιτρέπονται διαγραφές, μουτζούρες κλπ). Ακόλουθα, μπορεί να καθυστερήσει, διότι πήγε πρώτα σε κάποιον άλλο προμηθευτή για παραλαβή εμπορευμάτων. Άλλωστε, κανένα πρόβλημα δεν δημιουργείται στον οδηγό, εάν τα στοιχεία της ώρας έναρξης αποστολής δεν είναι σωστά.

5. Οι συναλλαγές του με τις εν λόγω προμηθεύτριες επιχειρήσεις δεν ήταν απρόσωπες, από τη στιγμή που συνεννοούταν με τον άνθρωπο που είχε παρουσιαστεί τόσο σε αυτό όσο και σε άλλους επαγγελματίες του νησιού ως το «αφεντικό» σε αυτές, ήτοι τον ……. ……... Παρέλαβε κανονικά τα εμπορεύματα, με φορολογικά στοιχεία στο όνομα «……..». Δεν ήταν κάτι που έπρεπε να τον προβληματίσει, από τη στιγμή που στην ελληνική εμπορική πραγματικότητα είναι πάρα πολλές οι ατομικές επιχειρήσεις που λειτουργούν από άλλα πρόσωπα, συγγενείς ή μη των επαγγελματιών στο όνομα των οποίων ασκείται η εμπορία. ……..

6. Η συμφωνία τους ήταν οι πληρωμές να γίνονται κυρίως μετρητοίς σε αυτόν, για να μου δίνει την καλύτερη τιμή. Κάποιες φορές του έδωσε προς εξόφληση επιταγές. Τις επιταγές αυτές, τις ζήτησε από την τράπεζα, χωρίς, ωστόσο, να έχει ικανοποιήσει το αίτημά του, αφού είναι δύσκολο μετά από αρκετά χρόνια να καταγραφεί άμεσα η κίνησή τους (αφού μεταβιβάστηκαν περαιτέρω και κατά κόρον εμφανίστηκαν σε άλλες τράπεζες). Πράγματι, ενώ τον εξοφλούσε σχεδόν άμεσα, δεν του έδινε αποδείξεις για τα χρήματα που έπαιρνε. Αλλά από τη στιγμή που στα επόμενα τιμολόγια δεν φαίνονταν πχ προηγούμενο υπόλοιπο, θεωρούσε ότι δεν είχε κάποιο πρόβλημα. Τον επόμενο χρόνο του είπε ότι κάποια εμπορεύματα θα του τα έστελνε από άλλη εταιρεία με την οποία συνεργαζόταν, την ……... Αντίστοιχα το ίδιο έγινε και με την ……... και την ……. Η εξόφληση γίνονταν σε αυτόν, χωρίς να αλλάζει τίποτα.

7. το πραγματικό των επίδικων συναλλαγών του προκύπτει άνευ ετέρου και από το γεγονός ότι τα εμπορεύματα που απέκτησε με αυτές τις αγορές είτε τα μεταπώλησε άμεσα σε πελάτες του, είτε παρέμειναν και παραμένουν ως «αποθήκη» στην επιχείρησή του. Προκύπτει από τα βιβλία εσόδων – εξόδων μου ότι η επιχείρηση του είχε θετικό αποτέλεσμα, αποδίδοντας φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ.

Επιπλέον, με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ……. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/19 συμπληρωματικό υπόμνημα του επικαλείται:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Μη νομότυπη διενέργεια ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ουδέποτε διενήργησε έλεγχο στην επιχείρησή του περιοριζόμενη μόνο στο γεγονός ότι αντισυμβαλλόμενές του εταιρείες: 1) ……., 2) ……., 3) …… και 4) ……., χαρακτηρίστηκαν από άλλη υπηρεσία, εν προκειμένω την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, ως εκδότες εικονικών τιμολογίων. Δεν εξετάστηκε η καλή του πίστη. Οι αγορές για τις οποίες φέρεται ότι έλαβε εικονικά τιμολόγια είχαν πραγματοποιηθεί. Μάλιστα εάν ακόμα έκανε έλεγχο των πωλήσεών μας θα διαπίστωνε ότι τα εν λόγω εμπορεύματα είχαν πωληθεί κανονικά. Προς απόδειξη τούτου προσκομίζεται φωτογραφικό υλικό στο οποίο φαίνεται ότι τα εμπορεύματα βρίσκονταν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησής μου. Τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου είναι αναπόδεικτα καθιστώντας εξ' αυτού του λόγου την κρίση της φορολογικής αρχής περί λήψης εικονικών τιμολογίων αναπόδεικτη και ανυπόστατη.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Έλλειψη αποδείξεων. Η φέρουσα το βάρος της απόδειξης φορολογική αρχή, δεν απέδειξε τους ισχυρισμούς της. Η μεταφορά των εμπορευμάτων γίνονταν κανονικά παρά τους. Η δε πιθανή αναντιστοιχία στην ώρα φόρτωσης, την οποία επικαλείται η φορολογική αρχή δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών που μπορεί να οφείλεται σε κακοκαιρία και ακύρωση του δρομολογίου του

3. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας-Εξέταση καλοπιστίας λήπτη τιμολογίων. Οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ήταν συναλλακτικώς υπαρκτές καθώς όχι μόνον είχαν κάνει έναρξη του επιτηδεύματός τους άλλα είχαν και εργαζόμενους και προέβαιναν και σε αγορές όπως συνομολογεί και η έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Επομένως κάθε άλλο παρά ανύπαρκτες μπορούν να θεωρηθούν.

4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου στις οποίες βασίζονται είναι παντελώς αναιτιολόγητες

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 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,** σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2013: «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. …

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).

8. 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 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν. 4174/2013: Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

**Επειδή,** όπως προκύπτει από την από 16.10.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τις χρήσεις 2012-2015, οι επιχειρήσεις ……. ……. ΑΦΜ ……., …… ΕΠΕ ΑΦΜ ……., ……. ΕΠΕ ΑΦΜ ……, ……ΙΚΕ ΑΦΜ …….. και ……. ΙΚΕ ΑΦΜ …….., από τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες και δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις παροχές στις εν λόγω συναλλαγές, καθώς σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα κάτωθι για τα εκδότριες εταιρείες:

Για την επιχείρηση …….. ……:

1)ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η αγορές από αρνούμενους ή μη υπόχρεος .

2)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. 3)μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις,

4)η αναγραφή σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικών μέσων στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές.

5)ο μη σύννομος τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις.

6)η μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης και η έκδοση φορ. στοιχείων σε ημερομηνία διαφορετική από την αναγραφόμενη και κατά το δοκούν

7)η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις.

Και επομένως οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε για τις χρήσεις

Για την επιχείρηση …….. ΕΠΕ:

1)ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η αγορές από αρνούμενους ή μη υπόχρεος και οι μόνες αγορές είναι εικονικές με φερόμενο ως εκδότη την εικονική επιχείρηση …….. …….. ΑΦΜ …… .

Επισημαίνουμε επίσης ότι ο …… …….. είναι από τις 12-12- διαχειριστής και από τις 18-06-2012 και μοναδικός εταίρος της επιχείρησης.

2)Η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από 03-06-2010 έως 31/03/2012 και επομένως η επιχείρηση δεν απασχολεί προσωπικό από 01-04-2012 έως και την διακοπή εργασιών της στις 22-02-2017.
3)μη υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις,
4)η αναγραφή σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικών μέσων στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές
5)ο μη σύννομος τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις.
6)η μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης και η έκδοση φορ. στοιχείων σε ημερομηνία διαφορετική από την αναγραφόμενη κατά το δοκούν.
7)η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε πέντε (5) περιπτώσεις.
8)η δήλωση ανύπαρκτης έδρας κατά την μεταφορά της έδρας το 2016 στον …….. ……..
9)η λήψη στις χρήσεις 2011,2014 και 2015 74 εικονικών φορολογικών στοιχείων συν. καθαρής αξίας 3.456.418,21€ έκδοσης ……. …….

Για την ……**:**

1)ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες παρά μόνο λήψη εικονικών φορ. στοιχείων μεγάλης αξίας .
2) η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό έναν εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου 09/12/2015 έως 31/01/2016 μη καταβάλλοντος τις ανάλογες εισφορές και επομένως η επιχείρηση δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.
3)Υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις.
4) Η έκδοση φορ. στοιχείων με την ίδια ημερομηνία και αρίθμηση.
5)η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε οκτώ (8) περιπτώσεις αποδεχόμενοι την μη νομιμότητα των συναλλαγών.
Η ……. ΙΚΕ με ΑΦΜ …… έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορ, στοιχεία έκδοσης …… ……, ……..ΕΠΕ και …… Μον. ΕΠΕ
Για την …….. Ε.Π.Ε.:
1)ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες
2) η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως δεν έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από ενάρξεως έως τον 7°/2014 παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου τον 12°/2013 ενώ στην συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους τέσσερεις υπαλλήλους για τα έτη 2014 και 2015, από τον 8°/2015 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 572015. Συνεπώς από τον 6° του 2015 και όλο το 2016 δεν υπάρχει

απασχόληση. Οι ειδικότητες και των τεσσάρων υπαλλήλων ήταν με κωδικό απασχόλησης 419000 που συνεπάγεται «Λοιποί Υπάλληλοι Γραφείου». Επίσης από τον 1072014 έως και τον 572015 δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Επομένως η επιχείρηση δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και σήμερα και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

3)Η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την χρήση 2015 έως σήμερα καθώς και η μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από τον 12/2015 έως σήμερα.

4)η υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων του Ν4446/16 σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις δεχόμενοι έτσι οι λήπτες την μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€.

5)το έγγραφο των βουλγαρικών αρχών ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της επιχείρησης από την βουλγαρική επιχείρηση ……

6)την συνολική εικόνα του τελευταίου διαχειριστή …….. …… ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου σύμφωνα με την οποία μετά από αίτηση εκτέλεσης εισαγγελικής παραγγελίας από την Δ/νση Ασφαλείας Αττικής Τ.Α. ……. με αρ. πρωτ. ……/…/…… /2015 & ……/…./…… /2015 για παράβαση των άρθρων 98,386 παρ. 1 Π.Κ. «Απάτη κατ' εξακολούθηση» σε βάρος του …….. …… του …… και της ……., καθώς και ότι τυγχάνει κάτοχος δύο (2) ΑΦΜ ήτοι ΑΦΜ …… και …….. η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών προέβη στην απενεργοποίηση και των δύο (2) ΑΦΜ.

Η ……. Ε.Π.Ε. με ΑΦΜ ……. έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορ. στοιχεία έκδοσης ……. ……, ……..…… ΕΠΕ και ……Ι.Κ.Ε.

**Επειδή** στην από 16.10.18 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ & ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τις χρήσεις 2012-2015, αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**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 αντισυμβαλλόμενού 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 εκδότου, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Δεδομένου ότι σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτοι, ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής. Εν προκειμένω ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και ότι αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Όμως, βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος και των προσκομισθέντων στοιχείων με το από 9.4.19 υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας, δεν αντικρούονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου και δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

**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).

Δεδομένου ότι σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτοι, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος ως λήπτη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι εν λόγω κυρώσεις (πρόστιμα), οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79).

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, 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 **<u>απόρριψη</u>** της με ημερομηνία κατάθεσης **10.12.18** και αριθμό πρωτοκόλλου **……** ενδικοφανούς προσφυγής του **……. ……..**, ΑΦΜ ……..

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

- **Αρ. ……/18 Πράξη Επιβολής Προστίμου**

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2012-31.12.2012**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 110.546,80 € (=276.367,00 € Χ 40%)**

- **Αρ. ……./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου**

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2013-31.12.2013**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 152.955,12 € (=382.387,80 € Χ 40%)**

- **Αρ. ……./18 Πράξη Επιβολής Προστίμου**

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2014-31.12.2014**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 115.386,03 € (=288.465,07 € Χ 40%)**

- **Αρ. ……../18 Πράξη Επιβολής Προστίμου**

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2015-31.12.2015**

**Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 46.030,42 € (=115.076,05 € Χ 40%)**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της**
**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**
**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**
**Επανεξέτασης**

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

**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.