ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 13/05/2019
Αριθμός απόφασης: 1416

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α΄ 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας **«.....», ΑΦΜ .....,** με έδρα στη ..... και ..... αρ. ..... στο ....., κατά: **α) της υπ' αριθμ. ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013, **β) της υπ' αριθμ. ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000)** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, **γ) της υπ' αριθμ. ...../2018 πράξης επιβολής προστίμου** για το φορολογικό έτος 2013, **δ) της από 13-12-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2013, **ε) της από 13-12-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2013 **στ) της από 13-12-2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 21/01/2019 απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης**.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **«.....»,** 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τη με αριθ. ...../2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013. Ο έλεγχος αυτός επικεντρώθηκε στη διερεύνηση συγκεκριμένων συναλλαγών της ελεγχόμενης με την εταιρεία ....., μετά τη διαπίστωση από προγενέστερο έλεγχο της εν λόγω εταιρείας ότι ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στο πλαίσιο του ελέγχου επιδόθηκε στην ελεγχόμενη πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρούμενων στις χρήσεις 2012 και 2013 βιβλίων και στοιχείων. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν εντοπίστηκαν και κατασχέθηκαν, με τη με αριθ. ...../2018 έκθεση κατάσχεσης, τα ιδιωτικά συμφωνητικά εργολαβίας που συνήψε η προσφεύγουσα με την εταιρεία ....., τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε η εταιρεία ....., καθαρής αξίας 658.343,00 ευρώ και φωτοτυπίες των σωμάτων των επιταγών που εκδόθηκαν για την εξόφληση των τιμολογίων. Από τον έλεγχο των στοιχείων προέκυψε, ότι η προσφεύγουσα έλαβε και χρησιμοποίησε στη χρήση 2013 ένδεκα (11) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 53.343,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 12.268,89 ευρώ, τα οποία συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος αλλά όχι στις δηλώσεις ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μειώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις έναντι της φορολογίας του εισοδήματος
Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν το με αριθ. ...../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων και το με αριθ. ...../.../2018 συμπληρωματικό, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, όπου επισημάνθηκαν στην ελεγχόμενη οι διαπιστώσεις του ελέγχου και της δόθηκε προθεσμία είκοσι ημερών (20), προκειμένου να εκφράσει τυχόν αντιρρήσεις της. Ωστόσο, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.
Κατόπιν, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις οριστικές πράξεις για τη χρήση 2013 και καταλόγισε:
Α) Με την υπ. αριθμ. ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, πρόσθετο φόρο ποσού € 13.869,18 και πρόστιμό ποσού € 13.009,29, ήτοι συνολικό ποσό € 26.878,47.
Β) Με την υπ. αριθμ. ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ δεν προέκυψαν διαφορές για καταλογισμό.
Κατά των ως άνω πράξεων, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητεί την ακύρωση των ως άνω πράξεων προβάλλοντας του κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις - αποφάσεις στερούνται νομίμου ερείσματος, δεδομένου ότι η διοίκηση ευρίσκεται ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής των εν λόγω προστίμων σε ουσιώδη πλάνη περί τα πράγματα, αποδεικνυόμενη παραχρήμα από τα στοιχεία του φακέλου, η οποία και αποτελεί ειδική περίπτωση παράβασης νόμου και καθιστά για το λόγο αυτό ακυρωτέες τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις. Οι συναλλαγές

για τις οποίες εξεδόθησαν τα επίδικα φορολογικά στοιχεία έχουν συντελεστεί και είναι απολύτως πραγματικές τόσο κατά το είδος, όσο και κατά τις αξίες τους, δεδομένου ότι οι αναφερόμενες επ' αυτών υπηρεσίες είχαν παρασχεθεί κανονικά από την εταιρεία ..... προς την προσφεύγουσα και μάλιστα με κατατεθειμένα συμφωνητικά στην ΔΟΥ Ηρακλείου με πλήρη και ακριβή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών, με αποδείξεις πληρωμών, με καταχωρημένα ένσημα και πληρωμές εισφορών και με πραγματική απασχόληση στα επιμέρους έργα. Η προσφεύγουσα σε κάθε περίπτωση τελούσε υπό καλή πίστη κατά την λήψη των υπό κρίση τιμολογίων.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες διότι στηρίζονται σε έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και οι ίδιες οι προσβαλλόμενες πράξεις συντάχθηκαν καθ' υπέρβαση του ευλόγου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις - αποφάσεις είναι ακυρωτέες ως νομικώς πλημμελείς, για παράβαση ουσιώδους τύπου κατά την έκδοση τους, εφόσον δεν αρκεί κατά νόμο η παραλαβή του ελεγκτέου υλικού, αλλά απαιτείται ως ουσιώδης τύπος, επιβαλλόμενος από τον Νόμο ως στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξεως, η προηγούμενη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως, η συνυπογραφή της από όλους τους συμπράξαντες στον έλεγχο υπαλλήλους και η επίδοση αυτής στον υπόχρεο. Δεν επεδόθη ποτέ στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, ως όφειλε, η υπ' αριθμό πρωτ...../2018 έκθεση κατάσχεσης, στην οποία ρητά παραπέμπουν οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμων παράβαση του ουσιώδους αυτού τύπου.
4. Όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.
5. Η πράξη επιβολής φόρου, προστίμου (και πρόσθετου φόρου), ως δυσμενής διοικητική πράξη, είναι εκ φύσεως αιτιολογητέα. Το ΣτΕ θεωρεί την έλλειψη ή την πλημμέλεια της αιτιολογίας των εκ φύσεως αιτιολογητέων πράξεων ως παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξεως για το λόγο αυτό. Η αιτιολογία θα πρέπει να είναι επαρκής, σαφής και ειδική. Ο ουσιώδης αυτός τύπος τηρείται μόνον, αν η αιτιολογία περιέχεται σαφώς και εξειδικευμένως στο ίδιο το σώμα της διοικητικής πράξεως, τα στοιχεία δε του φακέλου μπορούν να την συμπληρώσουν, αλλά όχι να την αναπληρώσουν (ΣτΕ 2254/64, 2331/64, 2309/67, 470/70).
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντίκεινται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέες και για το λόγο αυτό.

Επειδή, στο **άρθρο 19§4 του Ν.2523/97** αναφέρεται ότι: *«4. 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 .... 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.....*

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.»

Επειδή στα **άρθρα 1§1 και 2§1** του **ν. 4093/2012 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ»** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.....

3. 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, όπως προκύπτει από τις από 13.12.2018 εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας Ελέγχου Ηρακλείου Κρήτης, για τη χρήση 2013, η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... τα εξής στοιχεία:

ΧΡΗΣΗ 2013					
ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	**ΛΗΠΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ**	**ΑΦΜ**	**ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ**	**ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ**	**ΦΠΑ**
...../2013	....	.....	....	6.846,00	1.574,58
...../2013	....	.....	....	5.796,00	1.333,08
...../2013	....	.....	....	5.292,00	1.217,16

...../2013	....	.....	....	2.976,00	684,48
...../2013	....	.....	....	6.809,00	1.566,07
...../2013	....	.....	....	3.361,00	773,03
...../2013	....	.....	....	3.440,00	791,20
...../2013	....	.....	....	6.040,00	1.389,20
...../2013	....	.....	....	5.813,00	1.336,99
...../2013	....	.....	....	3.540,00	814,20
...../2013	....	.....	....	3.430,00	788,90
ΣΥΝΟΛΟ				**53.343,00**	**12.268,89**

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου στην εκδότρια εταιρεία ..... των υπό κρίση τιμολογίων διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από τον έλεγχο των δηλώσεων τιμολογίων πελατών - προμηθευτών δεν βρέθηκε η εκδότρια των υπό κρίση στοιχείων να έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων ή πρώτων υλών, γεγονός που άγει στο συμπέρασμα ότι ήταν επιχειρηματικά και εμπορικά ανύπαρκτη επιχείρηση και δεν ήταν δυνατή η πραγματοποίηση με αυτήν οποιασδήποτε συναλλαγής. Παρ' όλα αυτά φαίνεται κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, να έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με επιχειρήσεις και συγκεκριμένα προέκυψε ότι στη χρήση 2011 δηλώθηκε ως πελάτης από μια επιχείρηση για ποσό 540,24 ευρώ και ως προμηθευτής από δύο επιχειρήσεις για ποσό 180.000,00 ευρώ, στη χρήση 2012 δηλώθηκε ως πελάτης από μια επιχείρηση για ποσό 750,00 ευρώ και ως προμηθευτής από τρείς επιχειρήσεις για ποσό 624.550,00 ευρώ και στη χρήση 2013 δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση, ενώ ως προμηθευτής δηλώθηκε από τέσσερις επιχειρήσεις για ποσό 85.316,00 ευρώ.

Στα συμφωνητικά που συνήψε η εταιρεία ..... με την εταιρεία ....., στο 3° άρθρο ρητά συμφωνείται ότι η πληρωμή των ενσήμων επιβαρύνουν αποκλειστικά τον εργολάβο (.....) και στο 5° άρθρο ότι ο εργολάβος θα είναι ο αποκλειστικός εργοδότης των προσώπων που τυχόν θα χρησιμοποιήσει για την εκτέλεση των εργασιών και συνεπώς αυτός και μόνο βαρύνεται για την επιλογή τους, την ποιότητα της εργασίας, καθώς και την πληρωμή των μισθών τους και τα ποσά που περιλαμβάνονται στις ανωτέρω συμφωνηθείσες αμοιβές. Ωστόσο δεν υπάρχει καμία πρόσληψη προσωπικού ούτε προσκομίστηκε στον έλεγχο κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει την εκτέλεση αυτών των εργασιών. Επιπλέον το αρμόδιο περιφερειακό υποκατάστημα ΙΚΑ Ηρακλείου βεβαιώνει ότι, η επιχείρηση ..... ποτέ δεν ασφάλισε εργαζόμενους

στο Ι.Κ.Α., μάλιστα δεν βρέθηκε να έχει ποτέ απογραφεί στο ΙΚΑ, όπως αναφέρει η Δ.Ο.Υ. στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.
Η επιχείρηση ..... δεν προσκόμισε στον έλεγχο βιβλία για την χρήση 2012, ενώ προσκόμισε ελλιπή στοιχεία εσόδων για την χρήση 2013 και δεν προσκόμισε καθόλου δαπάνες, που θα αποδείκνυαν την οποιαδήποτε δραστηριότητα της. Συγκεκριμένα, δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα στοιχείο δαπανών, είτε αφορά αμοιβές προσωπικού, είτε ένσημα προσωπικού, επίσης δεν προσκομίστηκαν έξοδα μετακινήσεων στις διάφορες περιοχές ανά την επικράτεια, για την εκτέλεση των έργων (εισιτήρια, καύσιμα, διαμονή, αποδείξεις διατροφής των απασχολούμενων στα έργα).
Η εταιρεία ..... εξέδωσε στη χρήση 2012, για τη φερόμενη παροχή υπηρεσιών προς την ....., τιμολόγια καθαρής αξίας 605.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 139.150,00 ευρώ, δηλαδή συνολικής αξίας 744.150,00 ευρώ. Από το ποσό αυτό φαίνεται να εισέπραξε μόλις 110.300,00 ευρώ, ποσό που δεν αντιστοιχεί όμως ούτε στον Φ.Π.Α. των τιμολογίων που εξέδωσε. Περαιτέρω τα ποσά των τιμολογίων της χρήσης 2013, αν και η αξία καθενός υπερβαίνει το ποσό των 3.000,00 ευρώ, φέρεται να έχουν εξοφληθεί από τη λήπτρια με μετρητά μέσω απλών αποδείξεων πληρωμής, κατά παράβαση του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.
Τέλος, η εκδότρια δεν υπέβαλε για τις χρήσεις 2012 και 2013 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, ενώ υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α.
Συμπερασματικά, η επιχείρηση ..... δεν φαίνεται να έχει αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών, δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διαφύλαξε τα τηρούμενα στις χρήσεις 2012 και 2013 βιβλία και στοιχεία, δεν προσκόμισε καμία σχετική δαπάνη που να αποδεικνύει ότι εκτέλεσε τα συμφωνηθέντα με την ..... έργα και τέλος, δεν εισέπραξε από την ..... το αντίτιμο των τιμολογίων που εξέδωσε, παρά ένα μικρό ποσό της τάξης των 110.300,00 ευρώ σε συνολική αξία τιμολογίων 809.761,89 ευρώ. Για τους λόγους αυτούς, ο έλεγχος έκρινε τα τιμολόγια εκδόσεως της ..... με λήπτη την ....., εικονικά στο σύνολο τους.

Επειδή η προσφεύγουσα και λήπτρια των ως άνω εικονικών τιμολογίων για τη χρήση 2013 εξέπεσε την καθαρή αξία των τιμολογίων ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος. Ωστόσο, το ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ δεν καταχωρήθηκε στις δηλώσεις ΦΠΑ του 11^{ου} και 12^{ου} μήνα της χρήσης 2013 γιατί η επιχείρηση είχε πιστωτικό υπόλοιπο οπότε δεν προέκυπτε όφελος για αυτήν.

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** κρίθηκε ότι 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 στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:
«*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 ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών έτσι ώστε να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή στοιχειοθέτησε πλήρως, επαρκώς κι εμπεριστατωμένα την κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, υπό το πρίσμα ότι εκδόθηκαν για συναλλαγές που η εκδότρια επιχείρηση ήταν αδύνατον να εκτελέσει, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο **άρθρο 24 του ν. 4174/2013** ορίζεται:
Άρθρο 24 Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία
……
3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.
4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται

να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Επειδή, έχει κριθεί με πάγια νομολογία του ΣτΕ, ότι από τη διάταξη του άρθρου 36 του ΚΒΣ, με την οποία ρυθμιζόταν η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου για την τήρηση των διατάξεων αυτού και προβλεπόταν η δυνατότητα κατάσχεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αργής, η τήρηση της διαγραφομένης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. (ΣτΕ 424/2017 επταμ., 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.)

Επειδή, αντιστοίχως συνάγεται ότι η τήρηση των διαδικασιών που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 4 και 5, για τη δυνατότητα του αρμοδίου υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης να προβεί στην κατάσχεση στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου, κατ' άρθρο 24 παρ. 1 του ΚΦΔ -πρωτότυπων-βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιωνδήποτε άλλων ανεπίσημων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων ή στοιχείων, για την οποία συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης κατ' άρθρο 24 παρ. 4 του ΚΦΔ, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013 με τη διάταξη του άρθρου 46 παρ. 5 με το οποίο προστέθηκε η παρ. 4 του άρθρου 25 του ΚΦΔ, σκοπός της προσθήκης αυτής και της πρόβλεψης για τύπο κατάσχεσης είναι η διασφάλιση της βεβαιότητας σχετικά με ό,τι αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, ώστε να μην καταλείπεται σχετική αμφιβολία για το ποιο ακριβώς ήταν το υλικό που αφαιρέθηκε. Εξάλλου, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η έκθεση κατάσχεσης πρέπει να συντάσσεται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η κατάσχεση, ώστε να πιστοποιούνται επακριβώς οι ενέργειες στις οποίες προέβησαν τα ελεγκτικά όργανα, δεν μπορεί δε να προσδώσει νομιμότητα στην κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων και, κατ' επέκταση, στην επ' αυτών στηριχθείσα πράξη επιβολής προστίμου η εκ των υστέρων σύνταξη της απαιτούμενης εκ του νόμου εκθέσεως κατασχέσεως, χωρίς την εκ νέου διενέργεια και της αντίστοιχης υλικής πράξεως (βλ. 474/2017).

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε τη με αριθμό ...../2018 έκθεση κατάσχεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 3 και 4. Η κατάσχεση έγινε στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου όπου προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, όπως ρητά αναφέρεται στο σώμα της έκθεσης, η οποία συντάχθηκε επί τόπου και επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπό της προσφεύγουσας .... Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, ότι οι

προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται πλημμελείς λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης και επίδοσης στο νόμιμο εκπρόσωπο, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο **άρθρο 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν. 4174/2013** ορίζεται:
«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:
α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται……..»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή υπερέβη τον εύλογο χρόνο σύνταξης των σχετικών εκθέσεων καθώς και έκδοσης και επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή από το σώμα της εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου υπ. αριθ. ...../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προκύπτει ότι η διάρκεια ορίστηκε έως την 31/12/2020. Εξάλλου, η εν λόγω εντολή την 6/11/2018, επανεκδόθηκε λόγω ορισμού νέου ελεγκτή, ο οποίος συνέταξε στις 12/12/2018 την έκθεση ελέγχου, εξέδωσε τις πράξεις στις 13/12/2018 και κοινοποίησε αυτές στο νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας στις 14/12/2018. Συμπερασματικά ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την υπέρβαση του εύλογου χρόνου σύνταξης των σχετικών εκθέσεων και έκδοσης και επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2, των άρθρων 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992) η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η αναφερόμενη στην προσφυγή της εταιρείας προσβαλλόμενη πράξη ...../2018 δεν υφίσταται για την χρήση 2013. Η υπ. αριθμ. ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου αφορά την χρήση 2012 και έχει προσβληθεί με την υπ. αριθμ. ...../2019 προσφυγή της εταιρείας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/12/2018 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **.....** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «**.....», ΑΦΜ .....**.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

- Φορολογία Εισοδήματος (Πράξη ...../2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΔΕΔ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ**
		(1)		**(2)**	**(2)-(1)**
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ		46.336,87	99.679,87	99.679,87	53.343,00
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	9.834,98	23.704,16	23.704,16	13.869,18
Προκαταβολή φόρου		2.606,43	2.606,43	2.606,43	-
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			13.009,29	13.009,29	13.009,29
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		**13.241,41**	**40.119,88**	**40.119,88**	**26.878,47**

- Φορολογία Φ.Π.Α. (Πράξη ...../2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	**ΕΛΕΓΧΟΥ**	**ΔΕΔ**	**ΔΙΑΦΟΡΑ**
	(1)		**(2)**	**(2)-(1)**
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	229.565,32	229.565,32	229.565,32	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	160.495,67	160.495,67	160.495,67	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	52.660,02	52.660,02	52.660,02	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	54.645,10	54.645,10	54.645,10	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	**1.985,08**	**1.985,08**	**1.985,08**	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ Άρθρου 49 παρ. 1 Ν.4509/2017				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	**1.985,08**	**1.985,08**	**1.985,08**	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.