



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 24/ 01/2020

Αριθμός Απόφαση 206

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από **30-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, κάτοικος, οδός αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ. /...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χολαργού , για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012

-Της υπ' αριθμ. /...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χολαργού , για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ. /...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Χολαργού, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ **25/07/2019**, 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./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.600,00€ (9.150,00€χ 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 9.150,00€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 9.904,00€(24.760,00€χ 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 24.760,00€, ήτοι α) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 13.420,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ & β) έξι(6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 11.340,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Με την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015), για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 13.280,00€(33.200,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 33.200,00€ , ήτοι α) τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 14.450,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ & β) έξι(6) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 18.750,00€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015) εκδόθηκαν από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, κατόπιν της από 10-09-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) &Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.(αρ. πρωτ./2018) σύμφωνα με τον αριθ. πρωτ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις είναι υπαρκτές, οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών, δεν είχε υποχρέωση να συνάψει γραπτές συμβάσεις με τους εκδότες και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Οι επιβολή προστίμων πρέπει να γίνει με την εφαρμογή του άρθρου 3 του Ν. 4337/2017.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 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 φορολογικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014)** ορίζεται ότι : «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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι : « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, 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 αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποίησής 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 10-09-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), για τους εκδότες α) “.....
.....” με ΑΦΜ, β) “.....” με ΑΦΜ και

γ) με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

α) Για την ατομική επιχείρηση '' με ΑΦΜ

«.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

-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 ή αγορές από αρνούμενους ή μη υπόχρεους.

- Η ατομική επιχείρηση 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.

-Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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

-Ο μη σύννομος τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις.

-Η μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης και η έκδοση φορολογικών στοιχείων σε ημερομηνία διαφορετικά από την αναγραφόμενη και κατά το δοκούν.

--Υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016 σε δέκα έξι(16) περιπτώσεις αποδεχόμενοι την μη νομιμότητα των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 302.791,75€.

-Πέραν των ανωτέρω η εκδότρια ατομική επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και στην με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.».

β) Για την επιχείρηση με ΑΦΜ

«.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

- Ανυπαρξία αγορών εν σχέση με το αντικείμενο της δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές εκ μέρους της από τρίτες χώρες.

-Η επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ, πλην όμως δεν έχει δηλώσει ότι απασχολεί προσωπικό από ενάρξεως έως τον 7^ο/2014 παρά μόνο έναν εργαζόμενο για 17 ημέρες με ειδικότητα υπάλληλο γραφείου τον 12^ο/2013 ενώ στην συνέχεια έχει δηλώσει ότι απασχόλησε ως εργαζόμενους τέσσερεις υπαλλήλους για τα έτη 2014 & 2015, από τον 8^ο/2014 με τελευταία κατατεθειμένη ΑΠΔ τον 5^ο/2015. Συνεπώς από τον 6^ο του έτους 2015 και όλο το έτος 2016 δεν υπάρχει απασχόληση. Οι ειδικότητες και των τεσσάρων υπαλλήλων ήταν υπάλληλοι γραφείου. Επίσης από τον 10^ο/2014 έως και τον 5^ο/2015 δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. Επομένως η επιχείρηση δεν απασχόλησε ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και σήμερα και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

-Η επιχείρηση δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την χρήση 2015 έως σήμερα καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τον Δεκέμβριο του 2015 έως σήμερα .

-Υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016 σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις, δεχόμενοι έτσι οι λήπτες την εικονικότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€.

-Το έγγραφο των Βουλγαρικών αρχών ότι δεν είναι υπαρκτές οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της εκδότριας επιχείρησης από την Βουλγαρική επιχείρηση (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG).

- Την συνολική εικόνα του διαχειριστή (.....)της εκδότριας επιχείρησης, ο οποίος φέρεται ως κατηγορούμενος για το αδίκημα της απάτης κατ' εξακολούθηση καθώς και του γεγονότος ότι τυγχάνει κάτοχος δύο ΑΦΜ, για τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών προέβη σε απενεργοποίηση.

-Πέραν των ανωτέρω η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και στην με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.».

γ) Για την επιχείρηση με ΑΦΜ

«.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

α) Ανυπαρξία αγορών εν σχέση με το αντικείμενο της δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα, ενώ δεν υπάρχουν εισαγωγές από τρίτες χώρες ή ουσιαστικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η αγορές από αρνούμενους ή μη υπόχρεους παρά μόνο λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Η επιχείρηση έχει εγγραφεί στο ΙΚΑ -ΕΤΑΜ ως εργοδότης , πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ένα εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου από 09/12/2015 έως 31/01/2016, μη καταβάλλοντας τις ανάλογες εισφορές, γεγονός το οποίο συνεπάγεται ότι η εκδότρια- δεν απασχολεί προσωπικό και μάλιστα εξειδικευμένο ως όφειλε από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στο κατασκευαστικό κλάδο.

- Η επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις ελεγχόμενες χρήσεις .

-Η έκδοση φορολογικών στοιχείων με την ίδια ημερομηνία και αρίθμηση.

- Υποβολή από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικών δηλώσεων ν. 4446/2016 σε οκτώ (8) περιπτώσεις αποδεχόμενοι την μη νομιμότητα των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 115.146,00€.

-Πέραν των ανωτέρω η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και στην με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 10/09/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)& Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου ” στην από 10-09-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναφέρεται ότι :

«**α**) ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία του από τον έλεγχο που έγινε στον λήπτη Τ. ο έλεγχος διαπιστώνει ότι: ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για την αγορά των υλικών (χρώματα, ψηφίδες) που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα ληφθέντα Τ.Π.Υ. έκδοσης του Επίσης για τις εργασίες που αναφέρονται ότι παρείχε ο ως προς την αποκομιδή μπαζών δεν είχε τα απαραίτητα μέσα (φορτωτές, κάδους και φορτηγά αυτοκίνητα) ούτε και δηλώθηκε από τρίτους ότι της παρείχαν τέτοιες υπηρεσίες. Επίσης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συμφωνητικά με την εκδότρια επιχείρηση ως προς την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ. Ο εκδότης 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. ενώ ως και ανωτέρω αναφέρεται δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών. Για την εξόφληση των επίμαχων Τ.Π.Υ. ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η εξόφληση τους με επιταγές ή με καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη.....

β) ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης από τον έλεγχο που έγινε στον λήπτη Τ. ο έλεγχος διαπιστώνει ότι:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για την αγορά των υλικών (σωλήνες υδρορροών, σωλήνες αποχετεύσεων, χρώματα, ξυλεία) που είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα ληφθέντα, ενώ ως και ανωτέρω αναφέρεται η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών. Επίσης ο προσφεύγων δεν προσκόμισε συμφωνητικά με την εκδότρια επιχείρηση ως προς την πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα επίμαχα Τ.Π.Υ.

Επιπλέον όπως προκύπτει η εκδότρια επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό έναν εργαζόμενο με ειδικότητα υπάλληλος γραφείου από 09/12/2015 έως 31/01/2016 μη καταβάλλοντας τις ανάλογες εισφορές και επομένως δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό κλάδο.

Από την συνολική αξία των στοιχείων που ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση ποσού 33.568,20€ (μετά την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου 3%) μόνο το ποσό των 15.424,00€ πληρώθηκε μέσω τραπεζής. Η επιταγή της έκδοσης του προσφεύγοντα σε διαταγή της επιχείρησης

..... με ημερομηνία 08/09/2014 και ποσό 900,00€ αφού
οπισθογραφείται από την επιχείρηση, στην συνέχεια οπισθογραφείται από την
επιχείρηση και εισπράττεται από τον Να
σημειώσουμε ότι η επιχείρηση είναι «πελάτης» της επιχείρησης
και όχι προμηθευτής ώστε να δικαιολογείται η μεταβίβαση της επιταγής, και έχει λάβει στις χρήσεις
2013 και 2015 καθαρής αξίας 1.487.153,30€ ενώ ο και στο παρελθόν
εισπράττει επιταγές με τις οποίες φέρονται να εξοφλούνται εικονικά φορολογικά
στοιχεία.....

γ) ως προς τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης από τον έλεγχο
που έγινε στην λήπτη Τ. ο έλεγχος διαπιστώνει
ότι:

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε φορολογικά στοιχεία για την αγορά των υλικών (σωλήνες
υδρορροών, σωλήνες αποχετεύσεων, χρώματα, ξυλεία) που είναι απαραίτητα για την
πραγματοποίηση των εργασιών που αναφέρονται στα ληφθέντα, ενώ ως και ανωτέρω αναφέρεται η
εκδότρια επιχείρηση δεν είχε αντίστοιχες αγορές υλικών.

Όπως προκύπτει η εκδότρια επιχείρηση έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ , πλην όμως
έχει δηλώσει ότι απασχολεί ως προσωπικό τέσσερεις εργαζόμενους με ειδικότητα υπάλληλος
γραφείου για τα έτη 2014 & 2015 μη καταβάλλοντας από το 10/2014 έως τον 5/2014(τελευταία ΑΠΔ)
τις ανάλογες εισφορές και επομένως δεν απασχολεί ουσιαστικά προσωπικό από ενάρξεως έως και την
παύση των εργασιών της και μάλιστα εξειδικευμένο για την παροχή υπηρεσιών στον κατασκευαστικό
κλάδο.

Από την συνολική αξία των στοιχείων που ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση ποσού
29.187,30€ (μετά την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου 3%) μόνο το ποσό των 13.700,00€
πληρώθηκε μέσω τραπεζής.

Ο προσφεύγων φέρεται να κατάβαλε μέσω τραπεζής το ποσό των 13.700,00€.Από αυτό το ποσό
2.200,00€ αφορά την επιταγή Νο της η οποία
εισπράχθηκε από τον και το υπόλοιπο ποσό 11.500,00€ αφορά
καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη.

Από το συνολικό ποσό των 11.500,00€ που κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη
την ίδια ημέρα (09-10-2014) και αμέσως μετά την κατάθεση γίνονται αναλήψεις από τα ΑΤΜ στα ίδια
καταστήματα ή σε γειτονικά καταστήματα τραπεζών και νέα επανακατάθεση την ίδια ημέρα σε άλλη
τράπεζα. Η διαδικασία αυτή επαναλαμβάνεται την ίδια ημέρα σε τέσσερεις διαφορετικές τράπεζες,
εμφανίζοντας έτσι συνολικές πληρωμές 11.500,00€ ενώ στην ουσία πρόκειται για την διακίνηση μέσω
τραπεζών του ιδίου ποσού 3.000,00€ την ίδια ημέρα σε τέσσερεις διαφορετικές τράπεζες και στην
συνέχεια γίνεται η τελική ανάληψη του ποσού αυτού μέσω ΑΤΜ.....

Κατόπιν των ανωτέρων αναφερομένων τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο
..... Τ.(ο προσφεύγων), στην χρήση 2012 από τον

..... ΑΦΜ τέσσερα(4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.150,00€, στην χρήση 2013 τέσσερα(4) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.420,00€ και στην χρήση 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 14.450,00€ εκδόσεως της επιχείρησης ΑΦΜ στην χρήση 2013 έξι(6) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 11.340,00€ και στην χρήση 2014 έξι(6) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 18.750,00€ εκδόσεως της επιχείρησης ΑΦΜ είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής..... »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 10-09-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της .(**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδευούσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των κάθε πράξεων επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στις κάθε πράξεις επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτές (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) 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:

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.

.....
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) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν τις χρήσεις 2006 & 2007 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-09-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου [εφαρμογής των διατάξεων των ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β) , επί των οποίων 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 αριθ. πρωτ. **30-09-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδο : 01/01-31/12-2012

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015 : 3.660,00€(9.150,00€x40%)

Διαχειριστική περίοδο : 01/01-31/12-2013

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015 : 9.904,00€(24.760,00€x 40%),

Φορολογικό έτος 01/01-16/10/2014

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015 13.280,00€(33.200,00€x 40%)

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

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

**Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.