



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 03/ 07/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1429

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 15-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και με διακριτικό τίτλο με ΑΦΜ , που έχει έδρα στο -....., επί της οδού αρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ...../2019 (αρ. elenxis/2019) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 15/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και με διακριτικό τίτλο με ΑΦΜ, 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

A. Με το με αρ. πρωτ...../2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών (αρ. πρωτ. ΦΑΕ Αθηνών/2019) το με αρ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, αναφορικά με τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στην εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με ΑΦΜ Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση για τη χρήση 2013 με την επωνυμία – Α.Φ.Μ: (και νέα επωνυμία πλέον λόγω μετατροπής της σε ανώνυμη εταιρεία από το 2018).

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ.ΦΑΕ Αθηνών, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2013 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/2012), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα το υπ. αριθ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 06-12-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 20/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) &Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

-Την υπ. αριθ./2019 (αρ. **elenxis**/2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου

7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 17.997,90€(89.989,49€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα οκτώ (38) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 89.989,49€ πλέον ΦΠΑ 20.697,51€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση 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. δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Περί ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Επικουρικώς επίκληση αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στο με αρ. πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και στην από 20-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) & Ν. 4174 /2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της 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 της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα 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 της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών

φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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*», και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «*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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.*»

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 συναλλακτικός 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 η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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 νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στο με αρ. πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών και στην από 20-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) & Ν.4174 /2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, για τον εκδότη, με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....η επιχείρηση ουδέποτε ασχολήθηκε με κατασκευαστικές εργασίες όπως περιγράφουν τα τιμολόγια που κατασχέσανε και τα τιμολόγια που καταγράφουνε στις συγκεντρωτικές τιμολογίων ουδέποτε εκτέλεσε κατασκευαστικά έργα στη νήσο Σπιναλόγκα ή σε οποιοδήποτε άλλο κατασκευαστικό έργο.

-Η επιχείρηση δεν διέθετε κανένα μηχάνημα ή την ελάχιστη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να

παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες, και δεν αγόρασε πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά και εμπορεύματα, προκειμένου να τα πωλήσει σε διάφορες πελάτες.

-Είναι τόσο μεγάλο το εύρος εργασιών που δήλωσε στην αρμόδια ΔΟΥ η επιχείρηση που είναι αδύνατο να πραγματοποιήσει τόσο διαφορετικές εργασίες όπως: “Κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, Χονδρικό εμπόριο άλλων μηχανημάτων και εξοπλισμού γραφείων , Χονδρικό εμπόριο επαγγελματικών ηλεκτρικών συσκευών για συσκευών υγραερίου ...κτλ ” όπως χαρακτηριστικά αναγράφεται στη δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ Ο Υ. Απλά δηλώθηκαν τόσα αντικείμενα εργασιών προκειμένου να έχει μεγάλο εύρος διάθεσης των εικονικών τιμολογίων.

-Η κ. (ιδιοκτήτρια και διαχειρίστρια της επιχείρησης) είχε πλήρη επίγνωση των γεγονότων, αφού είναι ικανή προς δικαιοπραξία, συνέστησε την επιχείρησημε την υπ’ αριθμ’...../2012 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου και υπέγραψε όλα τα σχετικά έγγραφα προς όλες τις δημόσιες αρχές (ΔΟΥ, ΙΚΑ)

-Από τις αιτιολογίες των τιμολογίων είναι σαφές ότι εάν και εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες αυτές, θα πρέπει να χρησιμοποιήθηκε εξειδικευμένο προσωπικό. Χαρακτηριστικά αιτιολογίες που καταγράφονται σε κάποια τιμολόγια είναι:

Τ.Π.Υ./12 “Κατασκευή βάσεων και στήριξη φωτιστικών σωμάτων φωτισμού σε βραχώδεις περιοχές στο δίκτυο της”

Τ.Π.Υ./12 “Εργασίες τοποθέτησης σιδηροσωλήνων υπογείων δικτύων μετά της επίχωσης στην”

Τ.Π.Υ./12 “Εναντι εργασιών μεταφοράς & φορτοεκφορτώσεων με τα χέρια στην”

Κάτι τέτοιο δεν διαπιστώθηκε. Η επιχείρηση απασχόλησε έναν και μοναδικό εργαζόμενο (τον) για είκοσι έξι ημέρες εργασίας τα επίμαχα έτη 2012 και 2013.

- Η επιχείρηση δεν απασχόλησε κανέναν υπεργολάβο αφού δεν ερεύθη κανένα συμφωνητικό και δεν δηλώθηκε στο σύστημα “taxis” από κανέναν επιτηδευματία - εργολάβο ότι της παρείχε υπηρεσίες.

Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών για τα έτη 2012 - 2013 αποκρύπτοντας τα τιμολόγια που εξέδωσε, αντίθετα δηλώθηκε ως προμηθευτής από άλλες επιχειρήσεις ως εξής :

.....

-Είναι αδύνατο μία επιχείρηση να πραγματοποιήσει εργασίες αξίας 3.979.043,91€ εκδίδοντας επτακόσια εξήντα πέντε (765) τιμολόγια ισόποσης αξίας, χωρίς να πραγματοποιήσει αγορές. Με άλλα λόγια είναι αδύνατον μία επιχείρηση να έχει εκροές - πωλήσεις 3.979.043,91€ χωρίς εισροές -

αγορές, χωρίς μάλιστα να έχει κόστος μισθοδοσίας.

-Η επιχείρηση υπέβαλε πλαστές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2012 και 2013 με μοναδικό σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές να μην αποδώσει τον αναλογούν ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων που εξέδωσε. Έχει υποβάλει επίσης πλαστή εκκαθαριστική Δήλωση ΦΠΑ για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/3/2012 - 31/12/2013 αφού συμπεριέλαβε σ' αυτή ανύπαρκτες εισροές - αγορές.

Η επιχείρηση υπέβαλε πλαστή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/3/2012 - 31/12/2013 αφού δήλωσε ανακριβή έσοδα και ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες τις επίμαχες χρήσεις 2012 και 2013 με σκοπό να μην αποδώσει στο δημόσιο τον αναλογούν φόρο εισοδήματος.

-Τέλος σημειώνουμε πως η επιχείρηση ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Βάση των ανωτέρω ότι επιχείρηση εξέδωσε τις χρήσεις 2012-2013 επτακόσια εξήντα πέντε (765) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.979.043,91€ (ήτοι χρήση 2012 πλήθος στοιχείων 205 και αξία στοιχείων 1.545.579,09€ & χρήση 2013 πλήθος στοιχείων 560 και αξία στοιχείων 2.433.464,82€) »

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου στην από 20-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν. 4093/12(ΚΦΑΣ) & Ν.4174 /2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών αναφέρεται ότι:

«.....από τον έλεγχο που σχετικά με τα παραστατικά που έλαβε η επιχείρηση
«....., ΑΦΜ» στην χρήση 2013, από την επιχείρηση
“.....” Α.Φ.Μ: διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Η επιχείρηση ζήτησε και έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ: :

Τιμολόγια-Δελτία αποστολής εκδόσεως .....-Α.Φ.Μ:					
α/α	Ημ/νία	ΔΑ-ΤΠ	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ Α-ΞΙΑ
1.	09/12/2013	.....	2.382,74	548,03	2.930,77
2.	10/12/2013	.....	2.382,74	548,03	2.930,77
3.	11/12/2013	.....	2.023,88	465,49	2.489,37

4.	12/12/2013	.....	1.820,71	418,76	2.239,48
5.	12/12/2013	.....	2.372,50	545,67	2.918,17
6.	14/12/2013	.....	2.372,50	545,67	2.918,17
7.	16/12/2013	.....	2.372,50	545,67	2.918,17
8.	17/12/2013	.....	2.395,83	551,04	2.946,87
9.	18/12/2013	.....	2.395,83	551,04	2.946,87
10.	19/12/2013	.....	2.420,50	556,71	2.977,21
11.	20/12/2013	.....	2.420,50	556,71	2.977,21
12.	21/12/2013	.....	2.382,70	548,02	2.930,72
13.	23/12/2013	.....	2.382,70	548,02	2.930,72
14.	23/12/2013	.....	2.373,65	545,94	2.919,59
15.	24/12/2013	.....	2.373,65	545,94	2.919,59
16.	27/12/2013	.....	2.384,70	548,48	2.933,19
17.	27/12/2013	.....	2.358,39	542,43	2.900,82
18.	28/12/2013	.....	2.384,70	548,48	2.933,19
19.	28/12/2013	.....	2.358,39	542,43	2.900,82
20.	30/12/2013	.....	2.372,46	545,67	2.918,13
21.	30/12/2013	.....	2.415,67	555,60	2.971,27
22.	31/12/2013	.....	2.372,46	545,67	2.918,13
			(α1)51.519,70	(α2)11.849,50	(α3)63.369,23

α/α	Ημ/νία	Τιμολ.Πωλ.	Δελτίο Αποστ.	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.	01/11/2013	.....	.....	2.476,70	569,64	3.046,34
2.	04/11/2013	.....	.....	2.419,77	556,55	2.976,32
3.	06/11/2013	.....	.....	2.523,41	580,38	3.103,79
4.	08/11/2013	.....	.....	2.378,15	546,97	2.925,12
5.	11/11/2013	.....	.....	2.389,45	549,57	2.939,02
6.	12/11/2013	.....	.....	2.419,76	556,54	2.976,30

7.	14/11/2013	.....	.....	2.385,33	548,62	2.933,95
8.	15/11/2013	.....	.....	2.378,15	546,97	2.925,12
9.	18/11/2013	.....	.....	2.419,77	556,55	2.976,32
10.	19/11/2013	.....	.....	2.389,45	549,57	2.939,02
11.	20/11/2013	.....	.....	2.378,15	546,97	2.925,12
12.	21/11/2013	.....	.....	2.385,33	548,62	2.933,95
13.	22/11/2013	.....	.....	2.378,15	546,97	2.925,12
14.	03/12/2013	.....	.....	2.382,74	548,03	2.930,77
15.	04/12/2013	.....	.....	2.382,74	548,03	2.930,77
16.	06/12/2013	.....	.....	2.382,74	548,03	2.930,77
				(β1)38.469,79	(β2)8.848,01	(β3)47.317,80

Σύνολο ληφθέντων φορολογικών στοιχείων

Πλήθος στοιχείων : 38

Καθαρή αξία : 89.989,49 € (α1+β1)

Φ.Π.Α : 20.697,51 €(α2+β2)

Συνολική αξία : 110.687,00 € (α3+β3)

-Τα ληφθέντα τιμολόγια αφορούν την πώληση ξυλείας στην επιχείρηση. Συγκεκριμένα τα είδη που περιγράφονται είναι πλάκες πρεσαρισμένης τεχνητής ξυλείας (MDF) διαφόρων διαστάσεων, τα οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση στην κατασκευή επίπλων. Η επιχείρηση πραγματοποιεί πώληση εμπορευμάτων αλλά και προϊόντων (ήτοι ξύλινα έπιπλα που κατασκευάζει η ίδια). Για την χρήση 2013 εμφανίζει στα βιβλία της πωλήσεις προϊόντων (συνολικά χονδρικές και λιανικές) ύψους 763.618,565€.

-Από τον έλεγχο των Δελτίων Αποστολής που αφορούν τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία προκύπτει ότι τα εμπορεύματα (α΄ και β΄ ύλες) μεταφέρονται στο υποκατάστημα που διατηρεί η επιχείρηση από 06/06/2008 στο και επί της οδού πάροδος Στο υποκατάστημα αυτό η επιχείρηση διαθέτει κατασκευαστικό χώρο (εργοστάσιο) και αποθήκες.

-Από τον έλεγχο των βιβλίων της κρινόμενης χρήσης διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στους παρακάτω λογαριασμούς της γενικής λογιστικής ως εξής:

Η καθαρή αξία των τιμολογίων καταχωρήθηκε στη στήλη χρέωσης του λογαριασμού 24.01.00.1023 Αγορές πρώτων και β΄ υλών-υλικών συσκευασίας με ΦΠΑ και το ποσό Φ.Π.Α. στη στήλη χρέωσης του λογαριασμού 54.00.24.0023 `` Φ.Π.Α. αγορών πρώτων & β΄ υλών-υλικών συσκευασίας, με αντίστοιχη πίστωση του συνολικού ποσού στο λογαριασμό του προμηθευτή 50.00.00.0380 που

αφορά την εκδότρια επιχείρηση “” .

Στη συνέχεια λόγω εξόφλησης των τιμολογίων με μετρητά καταχωρήθηκαν οι αντίστοιχες ταμειακές κινήσεις με πίστωση του λογαριασμού του ταμείου 38.00.00.8100 “ Ταμείο κεντρικού” για κάθε ένα από τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία κατά το συνολικό ποσό αυτών και καταχώρηση του αντίστοιχου συνολικού ποσού του κάθε τιμολογίου στη στήλη της χρέωσης του λογαριασμού του προμηθευτή 50.00.00.0380 “” .

-Η εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων έγινε μετρητοίς σύμφωνα με τις παραπάνω καταχωρήσεις στα βιβλία και με τις αποδείξεις είσπραξης εκδόσεως της “”, που προσκόμισε η επιχείρηση, λόγω του ύψους της αξίας των τιμολογίων καθώς δεν υπήρχε η υποχρέωση εξόφλησης μέσω του τραπεζικού συστήματος (Ν.3842/2010 άρθρο 19 §25) για τη χρήση 2013 για συναλλαγές έως 3.000,00€.

-Η επιχείρηση έχει συμπεριλάβει τον παραπάνω προμηθευτή στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 10 Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), για τη χρήση 2013, όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά αρχεία της υπηρεσίας μας. Το πλήθος των δηλωθέντων στη ΜΥΦ στοιχείων και η συνολική καθαρή αξία αυτών συμφωνεί με τα προσκομισθέντα στον παρόντα έλεγχο.

-Επιπλέον η επιχείρηση προσκόμισε στον παρόντα έλεγχο φωτοαντίγραφα τιμολογίων αγοράς και από άλλους προμηθευτές της, του ίδιου είδους εμπορευμάτων (MDF ίδιου είδους ξυλείας και διαστάσεων) το οποίο χρησιμοποιεί στην κατασκευή επίπλων. Εκτυπώσεις της αντίστοιχης καρτέλας από το εμπορικό Ισοζύγιο που τηρούσε όσον αφορά το συγκεκριμένο είδος με την αναλυτική κίνηση των αναλώσεων του είδους για την παραγωγή των επίπλων και τέλος φορολογικά στοιχεία πωλήσεων (αποδείξεις λιανικής πώλησης και τιμολόγια πώλησης) της επόμενης χρήσης 2014 (2ου και 3ου μήνα του έτους 2014), στα οποία περιλαμβάνονται είδη που έχουν την ίδια πρώτη ύλη MDF με αυτή των κρινόμενων τιμολογίων από την προμηθεύτρια επιχείρηση

-Σύμφωνα με τους ελέγχους που διενήργησαν στην εκδότρια επιχείρηση, η Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε Περιφ. Διεύθυνση Αττικής-Αιγαίου και η Δ.Ο.Υ Δ΄ Αθηνών, προκύπτει ότι δεν είχε την δυνατότητα να προμηθεύσει με τα παραπάνω εμπορεύματα στην επιχείρηση, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω.

Συνεπώς προκύπτει η εικονικότητα των άνω τιμολογίων τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Δεν διαπιστώθηκε η καταχώρηση άλλων παραστατικών με εκδότη την επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη χρήση.

Βάσει των ανωτέρω αναφερθέντων ο έλεγχος, διαπιστώνει ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, αλλά όχι από την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ: Αυτό σημαίνει ότι η χρήση των εικονικών στοιχείων αφορά συναλλαγές ανύπαρκτες ως προς το πρόσωπο του αντισυμβαλλόμενου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δέχεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, όχι όμως από την εκδότρια επιχείρηση και κατά συνέπεια χαρακτηρίζει τα φορολογικά στοιχεία ΕΙΚΟΝΙΚΑ τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του ΕΚΔΟΤΗ.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (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:

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,....,

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....
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 η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2013 και

επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 δ' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο με αρ. πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και στην από 20-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν.4093/12(ΚΦΑΣ) & Ν.4174 /2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται 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 αριθμ. πρωτ./23-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και με διακριτικό τίτλο με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: $89.989,49\text{€} \times 20\% = 17.997,90\text{€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία 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 από την κοινοποίησή της.