



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1963

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604529

**ΦΑΞ** : 213 1604567

### 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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στη ....., κατά : α) Της υπ' αριθμ...../10-12-2019 (Α/Α TAXIS - ...../10-12-2019) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 & 5 του ν.4337/2015 διαχ. Περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, β) Της υπ' αριθ. ....../10-12-2019 πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/1997 γ) Της υπ' αριθμ. ....../10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) Του υπ' αριθμ...../10-12-2019 εγγράφου γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 10/12/2019 εκθέσεις ελέγχου α) εφαρμογής των διατάξεων του , ν.4093/2012 και επιβολής προστίμων άρθρου 7&3 ν. 4337/2015 β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) ελέγχου προστίμου Φ.Π. Α. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

Α) Με την υπ' αρ. ....../10-12-2019 (Α/Α TAXIS - ....../10-12-2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 2.898,00 ευρώ (14.490,00 X 20 %).

Η παράβαση αφορά σε λήψη δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 14.490,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ. ...., κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, παρ.1, 2 παρ. 3, 4 του Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2012 καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ.γ' του ν. 4337/2015. Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια:

<b>ΠΑΡΑΣΤ ΑΤΙΚΟ</b>	<b>ΗΜΕΡΟΜΗ ΝΙΑ</b>	<b>ΑΞΙΑ</b>	<b>ΦΠΑ</b>	<b>ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜ Ο</b>	<b>ΑΦΜ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</b>
T.Π.Υ. Νο 11	12.09.2013	5.290,0 0	1.216,70	.....	.....	ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET
T.Π.Υ. Νο 36	09.12.2013	9.200,0 0	2.116,00	.....	.....	ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET

Β) Με την υπ' αριθμ. ....../10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού ποσού Φ.Π.Α. 1.835,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 1.882,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.718,27 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 και 49 του ν.2859/2000.

Γ) Με την υπ' αριθμ...../10-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.666,35 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (ήτοι 3.332,70X50%), ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Δ) Με την με αριθμό πρωτοκ. ....../10.12.2019 Γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ότι το προερχόμενο από την διαχειριστική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που μετέφερε η προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 2014 και περιέλαβε στην με αριθμό ...../24.10.2014 τροποποιητική δήλωση μειώθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 0,00 ευρώ (ποσό μείωσης 1.497,06 ευρώ)

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ. ....../24.10.2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αριθμό ...../10-10-2019 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου προστίμων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../17-10-2019 έγγραφο της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση « .....», με Α.Φ.Μ. ...., στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων αυτής, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, καθώς και στην βασική προμηθεύτρια αυτής ..... με Α.Φ.Μ. ...., διαπιστώθηκε ότι η φερόμενη ως εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση «....., Α.Φ.Μ. ...., Δ.Ο.Υ. Σερρών», εκτός από μια υποτυπώδη δραστηριότητα που εμφάνισε στην αρχή της ίδρυσης της, δεν απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει καμμία από τις συναλλαγές που φέρεται ότι πραγματοποίησε και είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά από την ως άνω επιχείρηση ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος «.....».

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Για τη διαφήμιση καθώς και τη διάκριση της προσφεύγουσας εταιρείας από άλλες εταιρείες παροχής υπηρεσιών ασφαλείας, ανατέθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» η δημιουργία λογότυπου για διαφημιστικά έντυπα και κάρτες καθώς και για χρήση του ως μέσο προβολής σε ιστότοπο (βλέπε σχετικά). Με δεδομένο ότι η παροχή υπηρεσιών ασφαλείας είναι ένας χώρος άκρως ανταγωνιστικός καθώς επίσης η ύπαρξη σήματος και λογότυπου είναι αναγκαία για την διαφοροποίηση και την διάκριση μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων ήταν αναγκαίο η χρήση εξειδικευμένου λογότυπου με τα χρώματα και το σήμα της εταιρείας όπως αυτά είχαν εγκριθεί από το Γενικό Επιτελείο Εθνικής Άμυνας- Β' Κλάδος. Για την εξόφληση των υπ' αριθμ. ....../12-9-2013 και ....../09-12-2013 ΤΔΑ αρχικά κατά την έναρξη των εργασιών τοποθέτησης κατέβαλε έναντι της αξίας τους σε μετρητά, μετά από έντονες πιέσεις και κατά παράκληση του διαχειριστή της «.....» (καθώς κατά δήλωσή του είχε έντονη ανάγκη μετρητών), προκαταβολή ύψους 5.000 ευρώ, ποσό το οποίο και είχε αναλάβει από τον υπ αρ..... λογαριασμό που τηρούσε στη ..... στις 09/09/2013. Καθώς η συνεργασία τους συνεχίστηκε, όπως φαίνεται και με το από 10/04/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου, το οποίο κατατέθηκε νομίμως στη Δ.Ο.Υ. Σερρών, γινόντουσαν τμηματικές καταβολές προς εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων τα οποία και εξόφλησε με τη συναλλαγή του προς λογαριασμό της ίδιας εταιρείας (με μεταφορά στον υπ' αριθμό ..... λογαριασμό που διατηρούσε η εν λόγω εταιρεία στη .....) ποσού 1.094,00 ευρώ στις 28/01/2014.

- Καλοπιστία του λήπτη. Ισχυρίζεται ότι επικοινωνούσε τηλεφωνικά ή με ηλεκτρονικά μέσα επικοινωνίας με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα ως προς το δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά, επικαλείται ότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με επαρκή βεβαιότητα τα αντικειμενικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι ο λήπτης, που ασκεί το δικαίωμα έκπτωσης, είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η συναλλαγή του με τον εκδότη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης ή άλλος επιχειρηματίας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας παραδόσεων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ' αριθμ. 34/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**Ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. ....../10-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015**

**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

*Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»*

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) 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** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

**Επειδή**, στο με αριθμό πρωτοκόλλου ...../14.10.2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των με ημερομηνία θεώρησης 10/12/2019 εκθέσεων ελέγχου α) εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και επιβολής προστίμων άρθρου 7&3 ν. 4337/2015 β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. αναφέρονται τα κάτωθι σχετικά με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων «.....» ,με Α.Φ.Μ. ....:

#### **«ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

**1.**Επειδή παρότι αναζητήθηκε η εκδότρια επιχείρηση στην δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην ..... δεν βρέθηκε. Ο έλεγχος πήγε στην δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στην διεύθυνση όπου διαπιστώθηκε μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις, ότι οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης είναι εγκαταλειμμένες και κλειστές. Η υπηρεσία μας απέστειλε στην υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ τμήμα Μητρώου Επιμελητήριο Σερρών τη με αρ. πρωτ. ..../27-3-2019 αίτηση για παροχή στοιχείων του άρθρου 15 του ν.4174/2013. Από το απαντητικό έγγραφο με αρ. πρωτ.

...../17-09-2019 της υπηρεσίας τους προκύπτει ότι ο διαχειριστής της ..... με Α.Φ.Μ. .... δήλωσε ότι « Η έδρα της επιχείρησης μου θα είναι στην .....» σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν.1599/1986 δίχως να προσκομίσει είτε μισθωτήριο συμβόλαιο είτε τίτλο κατοχής ακινήτου. Στα ισοζύγια δεν είναι καταχωρημένη καμία δαπάνη ενοικίου ή ιδιόχρησης. Πρόκειται λοιπόν για μια γενική περιγραφή αποσκοπώντας κατ' αυτόν τον τρόπο στην δυσκολία των ελεγκτικών επαληθεύσεων από την πρώτη στιγμή της σύστασης της εταιρείας. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε μεταφορικό μέσο ούτε κάποιο είδος πάγιου εξοπλισμού προκειμένου να είναι σε θέση να διακινεί, να αποθηκεύει και να μετακινεί τα εμπορεύματα της. Ο έλεγχος πήγε στην δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στην διεύθυνση όπου διαπιστώθηκε μετά από αλλεπάλληλες επισκέψεις, ότι οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης είναι εγκαταλειμμένες και κλειστές.

2. Το γεγονός ότι μετά από έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά αγορών – δαπανών και τα τιμολόγια πωλήσεων εμπορευμάτων (Τ.Π.-Δ.Α., Τιμολόγια Πώλησης).

3. Ότι από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, ενώ από τον έλεγχο των καταστάσεων προμηθευτών – πελατών προέκυψε ότι δήλωσε ως προμηθευτή μια μόνο επιχείρηση, η οποία διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί. Με άλλα λόγια, για να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις υψηλότερες τιμολογήσεις στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις τις οποίες προφανώς και “διευκόλυνε” η ελεγχόμενη (χορηγώντας τους δαπάνες που μείωναν τα προς απόδοση ΦΠΑ και φόρο εισοδήματος), ήταν απαραίτητη η εκτεταμένη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

4. Ότι η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε προσωπικό για τις υπηρεσίες που παρείχε και για τις παραδόσεις που πραγματοποίησε (έγγραφο με αρ. πρωτ. ..../13-07-2018 Ε.Φ.Κ.Α. /ΤΟΠΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΣΕΡΡΩΝ). Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει υποβάλει οριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΜΥ από ενάρξεις. Κατά συνέπεια φέρεται ότι μόνος του πραγματοποίησε παραδώσεις πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών αξίας 680.604,51 ευρώ για τη χρήση 2013.

5. Το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο έλεγχος περιβάλλονται από όλα τα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν τις **ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**, όπως:

α) Έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας χωρίς αντίστοιχες αγορές. Σύμφωνα με τα στοιχεία που λάβαμε από την Γενική Γραμματεία Πληροφορικών Συστημάτων δεν έχει πραγματοποιήσει καμία πραγματική αγορά ή εισαγωγή εμπορευμάτων ή προϊόντων.

β) Εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας «τοις μετρητοίς» κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 10 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) σύμφωνα με το οποίο για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας **τριών χιλιάδων (3.000,00 €) ευρώ** και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Όλες οι εξοφλήσεις αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά και γίνονταν με μετρητά και ουδέποτε με την κατάθεση κάποιας τραπεζικής επιταγής, όταν για την ασφάλεια των συναλλαγών και για λόγους

αποφυγής των κινδύνων που προκύπτουν από την διακίνηση μεγάλων χρηματικών ποσών σε φυσική μορφή, συνηθίζεται οι εξοφλήσεις-καταθέσεις να γίνονται με τραπεζικές επιταγές. Η διακίνηση χρημάτων όμως με επιταγές αφήνει αποτυπώματα για την προέλευση τους, αφού κάθε τραπεζική επιταγή εκδίδεται πάντα σε βάρος κάποιου λογαριασμού, στοιχείο που προφανώς δεν ήταν επιθυμητό στους εμπνευστές της παραπάνω διαδικασίας. Πάρα πολλές συναλλαγές φαίνονται να εξοφλούνται τοις μετρητοίς, στοιχείο που αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Να τονισθεί ότι από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης εταιρείας για τη χρήση 2013 πιστώθηκαν μόλις 9.335,50 ευρώ από τρεις μόνο αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις σε επαγγελματικό λογαριασμό της τράπεζας .....

γ) Η ελεγχόμενη που εντάχθηκε υποχρεωτικά (λόγο μορφής της εταιρείας) στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν τήρησε για το ελεγχόμενο διάστημα το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και το βιβλίο απογραφών σε αντίθεση με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 4 ν.4093/2012. Τα βιβλία αυτά εμφανίζουν αναλυτικά την επαγγελματική περιουσία της κάθε επιχείρησης δηλαδή το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού που έχουν σχέση με την άσκηση του επαγγέλματος.

δ) Τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν το μήνα Δεκέμβριο (πωλήσεις 434.494,51 ευρώ) και μάλιστα με μεγάλες αξίες και γενικές περιγραφές αποσκοπώντας στην δυσκολία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για το μήνα αυτό φέρεται να κάνει πολλές εργασίες και πωλήσεις και μάλιστα σε διαφορετικές περιοχές της Ελλάδας με μεγάλη χιλιομετρική απόσταση. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ν. 4093/2012 το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. Κοινή εμπειρία και κανόνες αγοράς και εργασίας τουλάχιστον για μια μόνο εργασία απαιτείται εύλογο χρονικό διάστημα αποπεράτωσης της. Επιπρόσθετα, δεν αναφέρεται στα περισσότερα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών η χρονική διάρκεια και η ολοκλήρωση της παροχής με συγκεκριμένο χρονικό προσδιορισμό. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα συμβαίνει να εκδίδεται Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών χωρίς να έχουν εκτελεστεί οι αναφερόμενες εργασίες σε αυτό (γεγονός που αντιβαίνει τις φορολογική νομοθεσία), να μην εξοφλείται και μάλιστα να μην γίνεται καμιά ενέργεια για τη νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλόμενου (εκδότη ή λήπτη) σύμφωνα με την κρατούσα εμπορική πρακτική.

6. Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- Δ.Α και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας (ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ ΚΛΠ., ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ κ.α.) και δεν διαθέτει τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να υποστηρίξει τέτοιες εργασίες. Επιπρόσθετα, διαπιστώνονται πολλά ορθογραφικά λάθη στα εκδοθέντα τιμολόγια και σε πολλές περιπτώσεις αναγράφεται η αξία ολογράφως λανθασμένα.

7. Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχουν αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημιές και να υποβάλει πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ σύμφωνα με τις καταστάσεις προμηθευτών προκύπτουν

αγορές και δαπάνες από επιχείρηση που δεν υφίσταται και από την οποία προκύπτει ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 799.772,00 ευρώ. Για παράδειγμα για το μήνα Δεκέμβριο 2013 υποβάλει τη με αρ. ....../31-01-2014 περιοδική δήλωση ΦΠΑ στην οποία εμφανίζει πωλήσεις 434.494,51 ευρώ και δαπάνες 432.460,00 (σχεδόν ισόποσος ΦΠΑ εκροών και εισροών) και το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης να είναι με πιστωτικό υπόλοιπο.

**8.** Από τον έλεγχο μάλιστα των βιβλίων (χρήση 2013) δεν έχει καταχωρήσει καμία δαπάνη μετακίνησης (τιμολόγια καυσίμων, αποδείξεις διοδίων κτλ.) μολονότι φέρεται να είχε μεγάλο όγκο συναλλαγών με επιχειρήσεις σε περιοχές εκτός νομού Σερρών (Αττικής, Λάρισας, Βόλο, Λαμία, Βέροια, Κατερίνη, Πάτρα κ.α.).

**9.** Το γεγονός ότι ελάχιστες από τις λήπτριες των φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και στην υπηρεσία μας σχετικά με τις συναλλαγές τους με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

**10.** Επειδή το σύνολο των αγορών της ελεγχόμενης εταιρείας ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση και συγκεκριμένα από την επιχείρηση ..... με Α.Φ.Μ. ..... χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, με έδρα την ..... Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν προκύπτει ο τρόπος πληρωμής για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αγοράς, με εκδότη την επιχείρηση ..... - με Α.Φ.Μ. ....

**11.** Στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών Νο ...../18-12-2013 και Νο ...../18-12-2013 που είχε εκδώσει προς την εταιρεία «..... με ΑΦΜ .....» αναγράφεται μεταξύ άλλων στην περιγραφή της υπηρεσίας «...Βάση από συμφωνητικό 1/1/2013» ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση έκανε έναρξη των εργασιών της στις 28/05/2013.

**12.** Σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., η ελεγχόμενη υπέβαλε όλες τις περιοδικές δηλώσεις για την υπερ- δωδεκάμηνη χρήση 28/05/2013 έως 31/12/2014 με πιστωτικό υπόλοιπο. Συνεπώς, συγκρίνοντας τα δεδομένα των βιβλίων και των στοιχείων με τις αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις ο έλεγχος διαπιστώνει το ανακριβές περιεχόμενο των δηλώσεων αυτών και σε συνδυασμό με τις πιστωτικές και μηδενικές υποβληθείσες δηλώσεις δεν παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της επιχείρησης. Οι δηλώσεις υποβλήθηκαν προκειμένου να προδώσουν νομιμοφάνεια.

**13.** Εμφανίζει στα τιμολόγια εσόδων πωλήσεις εμπορευμάτων (ηλεκτρολογικό υλικό, καθίσματα, γραφεία, Η/Υ, κ.α.) χωρίς να έχουν δηλωθεί και να έχουν προσκομισθεί παραστατικά αντίστοιχων αγορών και να έχει δηλώσει την αντίστοιχη δραστηριότητα στο υποσύστημα του Μητρώου.

**14.** Εμφανίζει σε πολλά τιμολόγια εσόδων παροχή υπηρεσιών (ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, σύνδεση ηλεκτρολογικού πίνακα και βάρψιμο καταστήματος, τοποθέτηση πλακιδίων κ.α.) χωρίς να έχουν δηλωθεί και να έχουν προσκομισθεί παραστατικά αντίστοιχων αγορών και να έχει δηλώσει την αντίστοιχη δραστηριότητα στο υποσύστημα του Μητρώου.



15. Την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από λήπτες για την αποφυγή κυρώσεων.

16. Την μη ύπαρξη χρονικής ακολουθίας στην έκδοση των στοιχείων, που παρατηρείται σε αρκετά από τα φορολογικά στοιχεία γεγονός που αποδεικνύει ότι διακινούνταν τα πρωτότυπα αποκομμένα από το μπλοκ και οι εγγραφές γίνονταν σύμφωνα με τις ανάγκες και τη βούληση των ληπτών. Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν μας προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου κανένα συμφωνητικό ή σύμβαση με άλλες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

17. Η υποβληθείσα, από την ελεγχόμενη επιχείρηση, **εκπρόθεσμα συγκεντρωτική κατάσταση** τιμολογίων πελατών/προμηθευτών, συμφωνεί με τα δεδομένα των υποβληθέντων στοιχείων από τρίτους και όχι με τα δεδομένα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, πράγμα που αποδεικνύει ότι υποβλήθηκαν με βάση τα στοιχεία των τρίτων.

18. Οι αριθμοί των μεταφορικών μέσων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, ανήκουν κυρίως σε οχήματα ιδιοκτησίας των ληπτών των φορολογικών στοιχείων. Προκειμένου να δοθεί νομιμοφάνεια, τα Φ/Σ συμπληρωνόταν με αριθμό κυκλοφορίας οχήματος του λήπτη, ανεξάρτητα από το μεταφερόμενο είδος, την ποσότητα, το όγκο ή το βάρος των μεταφερόμενων αγαθών. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS, δεν κατείχε μεταφορικά μέσα στη χρήση 2013.

19. Η ελεγχόμενη **δεν προσκόμισε δελτία αποστολής** από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των χρησιμοποιούμενων υλικών από τις εγκαταστάσεις της στις εγκαταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, όπου εκτελέστηκαν οι διάφορες εργασίες.

20. Ο έλεγχος προέβει σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης και το σχετικό υλικό έχει επεξεργασθεί. Στο τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ..... (.....) παρατηρήθηκε ότι ήταν σχεδόν πάγια τακτική η κατάθεση ενός ποσού και στη συνέχεια η ανάληψή του, μετά από μία ή και περισσότερες μέρες, χωρίς εν τω μεταξύ να γίνονται άλλες κινήσεις στον εν λόγω λογαριασμό. Ανά ομάδα τραπεζικών κινήσεων και συχνά ακόμα και εντός της ίδιας ημέρας, οι συναλλαγές είναι ισόποσες και αντίστροφες με συνέπεια το υπόλοιπο του εταιρικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να είναι μικρό έως μηδενικό, γεγονός που δεν συνάδει με την συνηθισμένη και πραγματική επιχειρηματική δραστηριότητα κατά την οποία οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης δεν είναι απόλυτα συγχρονισμένες και ισόποσες με τις καταθέσεις στους εταιρικούς της λογαριασμούς. Είναι δε προφανές ότι κάθε μία από τις παραπάνω καταθέσεις πραγματοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί προηγουμένως ανάληψη αντίστοιχων και σχεδόν ισόποσων χρηματικών ποσών από τον εταιρικό ή τον ατομικό λογαριασμό του ..... Υστερα από όλες τις παραπάνω κινήσεις **ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης δεν παρουσιάζει καμιά προσαύξηση**, όπως λογικά θα αναμενόταν με τόσες καταβολές εκ μέρους των πελατών του.

Από όλα όσα παραθέσαμε μέχρι τώρα προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα για τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, «..... Α.Φ.Μ. ....», Δ.Ο.Υ. Σερρών», **εξέδωσε εικονικά**

**φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε διάφορες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:**

**Στην χρήση 2013: ενενήντα (90) φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ και ΤΠΥ) καθαρής αξίας 680.604,51€.**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Από όλα όσα παραθέσαμε μέχρι τώρα προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα για τον έλεγχο ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, «....., Α.Φ.Μ. ....», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε διάφορες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:

Στην χρήση 2013: έκδοση ενενήντα (90) εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ και ΤΠΥ) καθαρής αξίας 680.604,51 €».

**Επειδή** από την με ημερομηνία θεώρησης 10/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας αλλά και τις έγγραφες απόψεις της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν επιπροσθέτως και τα κάτωθι:

- Η προσφεύγουσα, η οποία κλήθηκε να τεκμηριώσει τις συναλλαγές της με την εκδότρια επιχείρηση, δεν κατέθεσε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών **μεταξύ αυτής και της εκδότριας**, ούτε την καλή της πίστη.

- Το ιδιωτικό συμφωνητικό με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, που επικαλείται η ελεγχόμενη οντότητα αφορά την χρήση 2014, έχει συνταχθεί στις 10/04/2014 και έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Σερρών στις 14/04/2014, ενώ τα κρινόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη χρήση 2013. Επίσης, τα έργα που συμφωνούνται στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό δεν έχουν καμία σχέση με τις υπηρεσίες που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια χρήσης 2013.

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την επικοινωνία του με την εκδότρια επιχείρηση, όπως εκτύπωση e-mail, αρχείου τηλεφωνικών κλήσεων κ.λ.π.δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την επικοινωνία της με την εκδότρια επιχείρηση, όπως εκτύπωση e-mail, αρχείου τηλεφωνικών κλήσεων κ.λ.π.

- Δεν υπέδειξε τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της με τον οποίο έγιναν οι συννενοήσεις, Δεν υπέδειξε τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της με τον οποίο έγιναν οι συννενοήσεις,

- Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν εξόφλησε το συνολικό ποσό των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος (παρά μόνο μέρος του Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με την περιγραφή της συναλλαγής), όπως είχε υποχρέωση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 10§6 του Κ.Φ.Α.Σ.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό της ως λήπτη των ως άνω τιμολογίων.

**Επειδή** σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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).

**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).

**Επειδή** η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχάς, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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)** και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις ως άνω υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα.

**Επειδή** όταν διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

**Επειδή**, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας (σελ. 30 -Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης):

« ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

- Τα ως άνω στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη και τα αποτελέσματα της έρευνας που εμείς διενεργήσαμε στο διαδίκτυο, από τα οποία αποδεικνύεται ότι κατά το παρελθόν,όντως, λειτουργήσε ιστότοπος με url ..... στον οποίο εμφανιζόταν το σήμα – λογότυπος της ελεγχόμενης
- Τη γενικότερη εικόνα που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία, από την οποία φαίνεται ότι η ελεγχόμενη πράγματι δραστηριοποιήθηκε στην παροχή υπηρεσιών ασφαλείας,
- Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις ως άνω υπηρεσίες προς την ελεγχόμενη,

**Κρίνει ότι στοιχειοθετείται η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε η ελεγχόμενη από την εκδότρια επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ....., μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη αυτών.**

Το γεγονός όμως ότι η ελεγχόμενη:

- Δεν υπέδειξε τον τρόπο που ήρθε σε επαφή με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων, ούτε τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου της με τον οποίο έγιναν οι συννενοήσεις,
- Δεν εμφάνισε κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό με την εκδότρια επιχείρηση,
- Δεν εξόφλησε το συνολικό ποσό των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπεζικού συστήματος (παρά μόνο μέρος του Φ.Π.Α. αυτών), όπως είχε υποχρέωση, βάσει των διατάξεων του άρθρου 10§6 του Κ.Φ.Α.Σ.,

Αποδεικνύει ότι δεν ενήργησε ως καλόπιστος λήπτης αυτών, ούτε ως καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα».

**Επειδή** ο έλεγχος της ΔΟΥ Λαμίας δεν στηρίχθηκε μόνο στις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ως προς τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και ως προς την προσφεύγουσα – λήπτρια του φορολογικού στοιχείου ,με αποτέλεσμα, λόγω των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, να γίνει δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και να καταλογιστεί **η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου , μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

**Επειδή** με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και να τεκμηριώνει τη μη εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των επίμαχων συναλλαγών.

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:  
«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.».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επεβλήθη στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ', του ν. 4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με το 20% της αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

**Επειδή** στην κρινόμενη υπόθεση αφενός η φορολογική αρχή τεκμηρίωσε την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αφετέρου ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι ισχυρισμοί του κρίνονται στο σύνολό τους απορριπτέοι ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

### Ως προς το Φ.Π.Α.

**(οι προσβαλλόμενες υπ' αριθμ. ....../10-12-2019 πράξη επιβολής πρόστιμου άρθρου 6 Ν.2523/1997 και ....../10-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013)**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 48 ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48Α του ν. 2859/.2000 ορίζεται ότι:

1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

**«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:**

**.....β) νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 :

«12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

**Επειδή** , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: "1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή."

**Επειδή** όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τις με ημερομηνία θεώρησης 10/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α, ύστερα από τη διαπίστωση των ως άνω παραβάσεων λήψης-αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ: ..... ποσού 14.490,00 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση **διενήργησε έκπτωση του αναλογούντος φόρου εισροών** των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυτών, συμπεριλαμβάνοντας την αξία τους στις φορολογητέες εισροές με συντελεστή 23% των αρχικών και τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., για το 3<sup>ο</sup> και 4<sup>ο</sup> τρίμηνο του έτους 2013.

Κατόπιν αυτών, α) ορθά αφαιρέθηκε κατά τον έλεγχο από το σύνολο των φορολογητέων εισροών η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, **διότι επειδή πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, δεν μπορεί να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 3.332,70 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000.**

β) ορθά επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή της επιστράφηκε, ως λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις

διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου α) εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 και επιβολής προστίμων άρθρου 7&3 ν. 4337/2015 β) μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και γ) ελέγχου προστίμου Φ.Π. Α. αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί το από ...../14.10.2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ , επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των προσβαλλομένων : α) Της υπ' αριθμ. .... /10-12-2019 (Α/Α TAXIS - ..... /10-12-2019) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§3 & 5 του ν.4337/2015 διαχ. Περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 , β) Της υπ' αριθ. .... /10-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/1997 γ) Της υπ' αριθμ. .... /10-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) Του υπ' αριθμ. .... /10-12-2019 εγγράφου γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

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

#### Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

##### **A) Κ.Φ.Α.Σ.**

Υπ' αριθ. .... /10-12-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. δ' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: ποσό € 2.898,00 (14.490,00 X 20 %).

##### **B) Φ.Π.Α.**

α) Υπ' αριθμ. .... /10-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Χρεωστικό υπόλοιπο	1.835,64
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	1.882,63



Σύνολο φόρου για καταβολή	3.718,27
---------------------------	----------

β) ...../10-12-201 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 ΠΟΣΟ : 3.332,70X 50%= 1.666,35 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
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.