



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 21/ 07/2020

Αριθμός απόφασης: 1534

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στην, επί της οδού αρ. Τ.Κ., **κατά** της υπ' αριθμ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν.Ιωνίας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.Ν. Ιωνίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.
7. Το με αρ.πρωτ. ΔΕΔ..... ΕΙ 2020 ΕΜΠ 11/03/2020 Υπόμνημα (εδ. ζ' και η παρ.5 άρθ.63 Κ.Φ.Δ.).
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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 **πράξη επιβολής προστίμου** άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, διαχ.περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **επιβλήθηκε** σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **πρόστιμο**, γιατί διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- **Εξέδωσε, εικονικά** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και των άρθρων 1 παρ.1, 6 παρ.1, και 10 παρ.8 του ΚΦΑΣ, προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, ήτοι ενενήντα εννέα (99) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Δελτία Αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 966.432,24 ευρώ, παραβάση για την οποία το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσό ύψους 386.572,90 ευρώ (Καθαρή αξία 966.432,24 x 40%).
- **Έλαβε, εικονικά** ως προς την συναλλαγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 παρ. 3 του ΚΦΑΣ, από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, ήτοι είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 1.293.771,28 ευρώ (πλέον ΦΠΑ 297.567,39 ευρώ), παραβάση, για την οποία το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσό ύψους 517.508,51 ευρώ (Καθαρή αξία 1.293.771,28 x 40%).
- **Έλαβε, εικονικά** ως προς την συναλλαγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 παρ. 3 του ΚΦΑΣ, από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, δεκαοχτώ (18) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 376.059,80 ευρώ (πλέον ΦΠΑ 84.493,75 ευρώ), παραβάση, για την οποία το πρόστιμο ανέρχεται σε ποσό ύψους 150.423,92 ευρώ (Καθαρή αξία 376.059,80 x 40%), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου, ως εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ύψους 1.054.505,33 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία τηρούσε μηχανογραφικά, διπλογραφικά βιβλία (Γ' Κατηγορίας), με κύρια δραστηριότητα: Χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού και για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της διέθετε την έδρα της και ένα (1) υποκατάστημα επί της οδού στη

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Φ.Α.Ε. Αθηνών, η οποία διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας το υπ. αριθ. πρωτ./...../2014 έγγραφο της Αρχής του Ν. 3691/2008, προκειμένου να διενεργηθεί έρευνα στην προσφεύγουσα εταιρεία

«.....» (πρώην επωνυμία «.....»), καθώς διαπιστώθηκαν καταθέσεις μεγάλων ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε η προσφεύγουσα στην, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία δεν συνάδουν με τις υποβληθείσες δηλώσεις της.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, (ως η από 23.12.2019 έκθεση έλεγχου Προστίμου) ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση την διαχ/κή περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 διενήργησε: **1) δαπάνες** επεξεργασίας-φασόν (**έλαβε φορολογικά στοιχεία-Τ.Π.Υ.), συνολικής καθαρής αξίας 1.669.831,08 ευρώ** (πλέον ΦΠΑ 384.061,15 ευρώ) από δύο (2) προμηθευτές της και συγκεκριμένα από τους: **α)** με ΑΦΜ, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και **β)** με ΑΦΜ αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά. Ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους δύο προμηθευτές της, εικονικές στο σύνολο τους καθώς διαπίστωσε ότι οι προμηθευτές της δεν είχαν την δυνατότητα και την υλικοτεχνική υποδομή να παρέχουν υπηρεσίες επεξεργασίας - φασόν στις αξίες που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), καθώς δεν πραγματοποίησαν αγορές πρώτων ή βοηθητικών υλών, όπως προέκυψε από τις δηλώσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων, δεν απασχόλησαν προσωπικό, ο δε χώρος της επαγγελματικής έδρας του προμηθευτή με ΑΦΜ, παρέμεινε κλειστός από το έτος 2010.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των αντισυμβαλλόμενων (ΙΓ' Αθηνών και Ε' Πειραιά) οι ανωτέρω δυο (2) προμηθευτές της προσφεύγουσας ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτες εταιρείες. Περαιτέρω η εξόφληση (τμηματική ή ολική) των Τ.Π.Υ. συνολικής αξίας 2.053.892,23 ευρώ (σελ. 13 έκθεσης) που έλαβε η προσφεύγουσα, πραγματοποιήθηκε, κατά ένα μέρος με έκδοση από την προσφεύγουσα συναλλαγματικών οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού λογαριασμού αλλά με μετρητά, ένα μέρος με καταβολή μετρητών, **ενώ το υπόλοιπο της αξίας των τιμολογίων και συγκεκριμένα ποσόν ύψους 1.380.002,22 ευρώ** (207.163,55 ευρώ και 1.172.838,67 ευρώ) **και των δυο (2) προμηθευτών την 31/12/2013 έμεινε ανεξόφλητο (σελ. 23 έκθεσης). Συνεπώς, η εξόφληση (μερική) των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφυγούσα,** δεν πραγματοποιήθηκε (με τραπεζικό μέσο πληρωμής) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ),

β)Πωλήσεις προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Από τον έλεγχο, οι συναλλαγές τις προσφεύγουσας με την ανωτέρω εταιρεία κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους καθώς η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερομένων πωλήσεων, αφού διαπιστώθηκε ότι τα πωλούμενα είδη της προσφεύγουσας αφορούσαν τα προϊόντα (ταυτοποιήθηκαν) των συναλλακτικά ανύπαρκτων προμηθευτριών ατομικών επιχειρήσεων «..... με ΑΦΜ» και «..... με ΑΦΜ» (σελ. 28 έκθεσης). Επίσης, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε την δυνατότητα από μόνης της να παράγει τα πωλούμενα είδη καθότι: α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο προσωπικό στην ελεγχόμενη χρήση 2013, έξι (6) υπαλλήλους και ένα (1) άτομο ως εργάτη, β) οι αγορές πρώτων υλών εσωτερικού αξίας 185.595,71 ευρώ που τέθηκαν σε επεξεργασία κατά την διάρκεια της χρήσης και οι αγορές των εμπορευμάτων συνολικής αξίας 400,53 ευρώ, δεν ήταν ικανές ώστε να δικαιολογήσουν τον όγκο των εκδοθέντων τιμολογίων προς την επιχείρηση «.....», γ) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά

υλικοτεχνική υποδομή ικανή να πραγματοποιήσει από μόνη της την παραγωγή-κατασκευή των ενδυμάτων. Περαιτέρω, όπως ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα στον έλεγχο με το υπόμνημά της, η εξόφληση των τιμολογίων από την εταιρεία «.....», διενεργήθηκε μέσω του τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε η προσφεύγουσα στην(σελ. 28 έκθεσης). Όμως, σύμφωνα, με το υπ. αρ.πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ.αρ. πρωτ./...../2014 έγγραφο της Αρχής του ν.3691/2008, διαπιστώθηκε ότι «.. από έρευνα που διενέργησαν στην εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι στον υπ.αρ. λογαριασμό που τηρεί στην πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις οι οποίες ανήλθαν περίπου στο συνολικό ποσό του 1.300.000,00 ευρώ. **Τα ανωτέρω κεφάλαια μεταφέρονταν άμεσα μετά από έκαστη κατάθεση** στον υπ.αριθ. λογαριασμό όψεως τρίτου νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ **Ακολουθώς τα κεφάλαια αυτά αναλαμβάνονταν άμεσα την ίδια ημέρα και ώρα, σε μετρητά από την κα, νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας (.....)....».**

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παράβαση νόμου-Αναρμοδιότητα φορολογικού οργάνου, λόγω έναρξης του ελέγχου πριν την έκδοση εντολής ελέγχου.
- 2) Παράβαση νόμου στην προδικασία του φορολογικού ελέγχου και εντεύθεν παραβίαση δικαιωμάτων φορολογούμενου, λόγω μη κοινοποίησης εντολής ελέγχου.
- 3) Αναιτιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής ως προς την αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά της λήψης και έκδοσης φορολογικών στοιχείων.
- 4) Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές.
- 5) Μεταρρύθμιση αποδιδόμενης παραβατικής συμπεριφοράς από λήψη εικονικού σε λήψη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Εφαρμοστέες οι διατάξεις αρθ. 55 παρ. 2 γ ββ ν. 4174/2013- Πολ. 1249/2013 και άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ ν. 4337/2015.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

4. 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 αξία...».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.):

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, στο άρθρο 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.....

8. 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, με την Πολ.1055/2016: Εξόφληση τιμολογίων προμηθειών & πιστωτών από τρίτους. Εφαρμογή διαταξ.περ.β αρθ.23 του Ν.4172/13 ορίζεται ότι:

« 2. Με την ΠΟΛ. 1216/1-10-2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του Ν.[4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, **νοείται** η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, **η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής**, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).»

Επειδή με την υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με θέμα: Δικαιούται ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει τον ΦΠΑ αυτού, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης δεν είχε γνώση της εικονικότητας;

«.....12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).....».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 πραγματοποίησέως της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας εκδόθηκε η υπ. αρ./2017 εντολή διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2012 και 2013 , με διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2017. Στην συνέχεια, η ανωτέρω εντολή ελέγχου παρατάθηκε αρχικά για ένα έτος μέχρι 31/12/2018 και στην συνέχεια για έξι μήνες μέχρι 30/06/2019 όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 25 ν. 4174/2013, λόγω της δυσκολίας του ελέγχου καθώς αφορούσε στην φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές και στην ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Συνεπεία της ανωτέρω εντολής εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ. αρ. πρωτ./2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν απο την ελεγχόμενη κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2013 καθώς και η υπ.αρ./2018 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.4174/2013 με την οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάλεσε την προσφεύγουσα να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα παραστατικά των εγγράφων στα βιβλία που τηρήθηκαν για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013.

Στην συνέχεια λόγω της παρέλευσης της διάρκειας ελέγχου, εκδόθηκε από το ελεγκτικό η υπ. αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου.

Στην συνταχθείσα, βάσει της ανωτέρω εντολής, έκθεση ελέγχου προστίμου άρθ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, διευκρινίζεται ότι με την/2019 εντολή διενεργείται ο έλεγχος για το οικ. 2014 (χρήση 2013) αφού ο έλεγχος του οικ. 2013 (χρήση 2012) ολοκληρώθηκε την 18-12-2018 (βάσει της αρχικής εντολής και πριν την αντικατάστασή της).

Οι ανωτέρω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. με την ένδειξη «Με εντολή Διοικητή» σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».*

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 4174/2013, άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 και το έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.

Επειδή ο παρών έλεγχος που αφορά την κρινόμενη χρήση 2013 (οικ. 2014) είχε αρχίσει ήδη από το 2017 βάσει της αρχικής εντολής (...../2017), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έναρξης του ελέγχου πριν την έκδοση της σχετικής εντολής, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα όσον αφορά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, επικαλείται την ΠΟΛ 1073/2018, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου

για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν.4512/2018 αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 και με την οποία, διευκρινίζονται τα εξής:

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.....

Β. Κοινοποίηση εκκρεμών εντολών ελέγχου που έχουν ήδη εκδοθεί

Οι υφιστάμενες εκκρεμείς εντολές φορολογικού ελέγχου, εφόσον αυτές δεν έχουν κοινοποιηθεί ή δεν έχει κοινοποιηθεί η πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. στο πλαίσιο των εντολών αυτών, κοινοποιούνται άμεσα και σε κάθε περίπτωση εντός δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από την έκδοση της παρούσας, λαμβάνοντας υπόψη, κατά περίπτωση, τα παραπάνω.»

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είχε κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα τις υπ. αρ./2017 και/2018 προσκλήσεις έλεγχου άρθ. 14 ν. 4174/213 και στην συνέχεια κοινοποίησε την υπ.αρ./2018 Γνωστοποίηση υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τις φορολογίες και τις χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή έλεγχου. Η έκδοση της υπ.αρ./2019 εντολής έλεγχου έγινε σε αντικατάσταση της υπ. αρ./2017 αρχικής εντολής έλεγχου.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ κοινοποίησε στον διαχειριστή της προσφεύγουσας στις 25-11-2019 το με αριθμ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου με τον με αριθμό/..... Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν.4337/2015 με τα αποτελέσματα του έλεγχου και η προσφεύγουσα στις 16-12-2019 υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα απόψεων επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Έλεγχου (σελ.31-32 έκθεσης).

Επειδή η Πολ 1073/2018 αναφέρεται στην κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., (που αναφέρει και την εντολή ελέγχου) όπως εν προκειμένω έλαβε χώρα με την κοινοποίηση δύο προσκλήσεων του άρθ. 14 του ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης νόμου στην προδικασία του φορολογικού ελέγχου και εντευθεν παραβίαση των δικαιωμάτων της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται, ως αβάσιμος**

Ως προς τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτρια εταιρεία), με τους δύο(2) προμηθευτές της, τον με ΑΦΜ και τον με ΑΦΜ

Επειδή, διενεργήθηκε έλεγχος στους δυο(2) προμηθευτές της προσφεύγουσας, ήτοι τον με ΑΦΜ και στον με ΑΦΜ (φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα), από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και ΙΓ΄ Αθηνών, αντίστοιχα, και κρίθηκε ότι οι ανωτέρω δυο (2) ατομικές επιχειρήσεις(εκδότες) δεν είχαν την δυνατότητα να παρέχουν υπηρεσίες επεξεργασίας – φασόν (για ενδύματα) προς την προσφεύγουσα, καθώς δεν πραγματοποίησαν αγορές πρώτων ή βοηθητικών υλών, όπως προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, δεν απασχόλησαν προσωπικό, δεν διέθεταν την κατάλληλη τεχνική υποδομή για τις απαιτούμενες εργασίες, ο δε χώρος της επαγγελματικής έδρας του προμηθευτή με ΑΦΜ, παρέμεινε κλειστός από το έτος 2010, συνεπώς ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι επρόκειτο για συναλλακτικές ανύπαρκτες ατομικές επιχειρήσεις.

Ο έλεγχος των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά και ΙΓ΄ Αθηνών συνέταξε τις Εκθέσεις Μερικού Έλεγχου ΚΦΑΣ, τις οποίες απέστειλε στην αρμόδια της προσφεύγουσας Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, με τα αρ. πρωτ. /2019 και αρ. πρωτ. /2019 Δελτία πληροφοριών (σελ. 13 & 18 έκθεσης).

Επειδή, η εξόφληση των Τ.Π.Υ συνολικής αξίας 2.053.892,23 ευρώ (σελ. 13 έκθεσης), που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από τους δυο (2) ανωτέρω προμηθευτές της, συνολικής αξίας 1.591.338,67 από τον και συνολικής αξίας 462.553,56 ευρώ από τον, με αξία εκάστου Τ.Π.Υ. μεγαλύτερη των 3.000,00 ευρώ, δεν πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης της προσφεύγουσας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), αλλά πραγματοποιήθηκε: **α)** με έκδοση από την προσφεύγουσα συναλλαγματικών, **β)** με καταβολή μικρού ποσού μετρητών, **ενώ γ)** **το υπόλοιπο της αξίας των τιμολογίων και συγκεκριμένα ποσόν ύψους 1.380.002,22 ευρώ** (207.163,55 ευρώ και 1.172.838,67 ευρώ) των Τ.Π.Υ. και των **δυο (2) προμηθευτών, την 31/12/2013 έμεινε ανεξόφλητο (όπως αναλυτικά αναφέρεται ο τρόπος εξόφλησης των Τ.Π.Υ. για κάθε ένα προμηθευτή στην σελ. 23 της έκθεσης έλεγχου προστίμου).**

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίζει, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, με **ΥΠΟΜΝΗΜΑ της, ήτοι στοιχεία** σχετικά με τον τρόπο πληρωμής των Τ.Π.Υ. που έλαβε από τους δύο (2) ανωτέρω προμηθευτές της, και ειδικότερα αναλυτικό καθολικό γραμματίων πληρωτέων (σχετ. 1^Α), τις συναλλαγματικές (φωτοτυπίες- σχετ.6) που εξέδωσε η προσφεύγουσα εις διαταγή των δύο(2) ανωτέρω προμηθευτών **χωρίς να αναφέρεται το κατάστημα τραπεζής**, τις αποδείξεις είσπραξης και πληρωμής για την εξόφληση των συναλλαγματικών των δυο (2) προμηθευτών, δεν αποδεικνύεται ότι η εξόφληση έγινε μέσω τραπεζής, προκειμένου να αποδειχθεί η πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Επειδή, ύστερα από τα ανωτέρω, ήτοι, με βάσει τις διαπιστώσεις του έλεγχου οι δυο(2) προμηθευτές της προσφεύγουσας ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα, ενώ από τα

στοιχεία που επικαλείται και προσκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύεται ότι η εξόφληση των ληφθέντων Τ.Π.Υ. έγινε όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των δυο (2) προμηθευτών της και ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής ως προς την αποδιδόμενη παραβατική συμπεριφορά της λήψης των φορολογικών στοιχείων είναι ανατιολόγητοι και αστήρικτοι και ότι οι συναλλαγές της με τις δυο ατομικές επιχειρήσεις (εκδότριες) ήταν πραγματικές, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, **η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.**

..... είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο ισχυρισμός της περί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις **ΠΟΛ. 1210/2013 & 1249/2013**, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών, που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιολογίων.

Στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά στην εξόφληση των τιμολογίων δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ανωτέρω ΠΟΛ.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο (Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας) η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Ως προς τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία (εκδότρια εταιρεία), με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ (πελάτης της προσφεύγουσας).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε Τιμολόγια Δελτία Αποστολής συνολικής καθαρής αξίας (προ ΦΠΑ) ύψους 996.432,24 ευρώ(σελ.25-27 έκθεσης) προς την εταιρεία με την επωνυμία

«.....» για τα οποία, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε (σελ. 25-27 έκθεσης) ότι τα αναγραφόμενα είδη εμπορευμάτων που πουλήθηκαν προήρθαν από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ. & ΤΔΑ) των δυο(2) ατομικών επιχειρήσεων του με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ, οι οποίες όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτες επιχειρήσεις. Επίσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα Τιμολόγια Δελτία Αποστολής με αριθ./2013,/2013 και/2013 συνολικής αξίας 44.917,50 ευρώ, που εξέδωσε η προσφεύγουσα, αφορούσαν σε κωδικούς εμπορευμάτων τα οποία δεν προέρχονταν από τα τιμολόγια των δυο (2) ανωτέρω προμηθευτών, ωστόσο οι αγορές των εμπορευμάτων της χρήσης ανήλθαν μόλις στο ποσόν ύψους 400,43 ευρώ.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε την δυνατότητα από μόνης της να παράγει τα πωλούμενα είδη καθότι: α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο προσωπικό στην ελεγχόμενη χρήση 2013, εξι(6) υπαλλήλους και ένα (1) άτομο ως εργάτη, β) Οι αγορές πρώτων υλών εσωτερικού, αξίας 185.595,71 ευρώ που τέθηκαν σε επεξεργασία κατά την διάρκεια της χρήσης και οι αγορές των εμπορευμάτων συνολικής αξίας 400,53 ευρώ, δεν ήταν ικανές ώστε να δικαιολογήσουν τον όγκο των εκδοθέντων τιμολογίων προς την επιχείρηση «.....», γ) δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ικανή να πραγματοποιήσει από μόνη της την παραγωγή-κατασκευή των ενδυμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ.αρ. πρωτ./...../2014 έγγραφο της Αρχής του ν.3691/2008, διαπιστώθηκε ότι «..... από έρευνα που διενέργησαν στην εταιρεία «.....» διαπιστώθηκε ότι στον υπ.αρ. λογαριασμό που τηρεί στην πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις οι οποίες ανήλθαν περίπου στο συνολικό ποσό του 1.300.000,00 ευρώ. Τα ανωτέρω κεφάλαια μεταφέρονταν άμεσα μετά από έκαστη κατάθεση στον υπ.αριθ. λογαριασμό όψεως τρίτου νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

Ακολούθως τα κεφάλαια αυτά αναλαμβάνονταν άμεσα την ίδια ημέρα και ώρα, σε μετρητά από την κα νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας (.....).

Επειδή, ύστερα από ο ανωτέρω έγγραφο της αρχής του ν. 3691/2008 το οποίο αποτέλεσε και την αιτία έλεγχου, ο έλεγχος προκειμένου να παρακολουθήσει την ροή του χρήματος ζήτησε την κίνηση του αναλυτικού καθολικού (Κ.Α. 38.03) του λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν παρακολουθούσε την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού σε ιδιαίτερο λογαριασμό όπως προβλέπεται, αλλά τον παρακολουθούσε ταυτόχρονα με την κίνηση του λογαριασμού ταμείου (Κ.Α. 38.00.00).(σελ. 29 έκθεσης).

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το κύκλωμα των ταμειακών εγγραφών που αφορούσε τις πληρωμές των γραμματίων πληρωτέων προς τις εικονικές προμηθεύτριες επιχειρήσεις του και και τις εισπράξεις των ποσών από την επιχείρηση, η προσφεύγουσα δεν τις καταχωρούσε στα βιβλία της παρά μόνο όταν της ζητήθηκε από τον έλεγχο το αναλυτικό καθολικό του Λογαριασμού ταμείου.

Συνεπώς, με βάση το έγγραφο της αρχής του ν. 3691/2008 τα ποσά που πιστώνονταν στον λογαριασμό της εταιρείας «.....», πελάτης της προσφεύγουσας, στην συνέχεια μεταφέρονταν στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσα εταιρείας (.....) όπου γινόταν ανάληψη μετρητών, την ίδια ημέρα και ώρα, από την κα , νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας (.....), σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν παρακολουθούσε στα βιβλία της, όπως προβλέπεται, σε ιδιαίτερο λογαριασμό την κίνηση του τραπεζικού της λογαριασμού, δεν αποδεικνύεται ότι οι εισπράξεις από την εταιρεία «.....» για τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς αυτήν, κατέληγαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας ώστε να προκύπτει ότι η εξόφληση έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ),

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 της πολ. 1252/2015 ορίζεται ότι:

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 ([άρθρο 7](#) παρ. 9 Ν. [4337/2015](#), σε συνδυασμό με το [άρθρο 51](#) παρ. 3 Ν. [4342/2015](#), Α'143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. [4337/2015](#)) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' Ν. [4337/2015](#)).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. [4174/2013](#)) και **μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. [4337/2015](#) (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. [4337/2015](#) 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)..... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση 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).

Επειδή, ο έλεγχος για την παράβαση της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 επέβαλε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελούν οι εκθέσεις έλεγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) των Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και ΙΓ' Αθηνών , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2019 Πράξεως Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν.4337/2015, χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015 Συν. Ποσόν: 1.054.505,33 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.