



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2102

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
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 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 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού 28.573,70€.

Ιστορικό

Η προαναφερθείσα πράξη εκδόθηκε βάσει της από 24-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κατόπιν της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2019 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθ./...../2018 εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε είναι εικονικά.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ κοινοποίησε την 13-11-2019 στον προσφεύγοντα την ως άνω εντολή ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 142.868,50€ πλέον Φ.Π.Α. 23% 32.859,76€, ήτοι συνολικής αξίας 175.728,26€.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε:

- α) Το με αριθ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του ν.4174/2013.
- β) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.
- γ) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 7 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.
- δ) Τον με αριθ./...../2019 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Άρθρου 55 ν. 4174/2013 & Άρθρο 79 ν.44 72/2017 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2013 – 31-12-2013.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημά του, στο οποίο επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 24-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί εικονικότητας και η αφαίρεση της αξίας των εννέα (9) φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων αφορούν πραγματικές συναλλαγές, που τις αναγνωρίζει ο έλεγχος και για τις οποίες ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.

- Αναδρομική εφαρμογή διάταξης ευμενέστερης κύρωσης, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) καταργήθηκε η επιβολή αυτοτελών προστίμων κώδικα επί της καθαρής αξίας των φερόμενων εικονικών στοιχείων και επιβάλλεται μόνο πρόστιμο 50% επί της αξίας ΦΠΑ των ένδικων στοιχείων σύμφωνα με την περ. δ' άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά 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. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του

ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 2 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) 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.

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, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: *«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.».*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : *«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

« 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. γ' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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)...., γ).....,

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: *«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 επιτηδευματός 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, σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, όπου ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 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), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α ..., β)....., γ).....,

δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, σύμφωνα με την από 24/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί το με αριθμό πρωτ./2019 Δελτίο πληροφοριών της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής διαπίστωσε ότι: «Η οντότητα <..... με Α.Φ.Μ.> δεν ευρέθη στη δηλωμένη της έδρα, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της. Επίσης ο νόμιμος εκπρόσωπος της δεν ευρέθη στις δηλωμένες διευθύνσεις της ατομικής επιχείρησης αλλά και της διεύθυνσης κατοικίας του.

- Δεν υπέβαλλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφορά έδρας ή υποκαταστημάτων.
- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- Δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός.
- Από έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) που διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Υπηρεσία πρόκυψε ότι η οντότητα <..... με Α.Φ.Μ.> εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.
- Δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α. για τους υπαλλήλους που δήλωνε.
- Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών – λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας.
- Για τέσσερις προμηθευτές της, τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ (από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνει ως λήπτρια) καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για το διάστημα 24/02/2013 έως 31/12/2014, για το φορολογικό 2015, αλλά δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη

2016-2017 αν και έχει υποβάλλει Μ.Υ.Φ. μεγάλης αξίας για αυτά.

- Υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έως και τον Ιούνιο του 2018, όταν και σταμάτησε να υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Από το Μάρτιο και έως τον Ιούνιο του 2018 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ομοίως και για το διάστημα Οκτώβριος του 2015 έως και Οκτώβριος του 2016.

Από τα παραπάνω αναφερόμενα, ο έλεγχος της ανωτέρω Υπηρεσίας (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής έκρινε:

α) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη οντότητα και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων που υπέβαλλε η ίδια για τη φορολογική χρήση 2013 και συγκεκριμένα για τέσσερις (4) προμηθευτές της, (τους οποίους δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ότι έλαβε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 4.033.855,95€ από τα συνολικά 4.166.604,63€ που δηλώνεται ως λήπτρια και καταλογίστηκαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι εικονικά.

β) Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» και τα οποία δηλώνει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων που υπέβαλε ή εξόδων που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενοι της, για τη φορολογική χρήση 2013, είναι εικονικά.

Από τα ανωτέρω και σύμφωνα με έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η εκδότρια οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» υπήρξε μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα στοιχεία που έλαβε, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας οντότητας, το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. τόσο από την ίδια όσο και από τις εκδότριες και λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης.

1β. Διαπιστώσεις ελέγχου του παρόντος ελέγχου σε ότι αφορά στις ελεγχόμενες συναλλαγές και την φυσική υπόσταση των εργασιών και των πραγμάτων που αγοράστηκαν στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας.

Ο παρών έλεγχος κοινοποίησε στις 13.11.2019, με έκθεση επίδοσης, τη με αριθ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου και το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα και ο εξουσιοδοτημένος από τον ελεγχόμενο λογιστής (Α.Φ.Μ.) προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα βιβλία και τα στοιχεία. Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωριστεί στη στήλη αγορές παγίων των μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2013 και έχουν δηλωθεί στην υποβληθείσα Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών (άρθρου 10 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ). Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία προσκομίστηκαν από τον εξουσιοδοτούμενο από την ελεγχόμενη οντότητα λογιστή και κατασχέθηκαν από την Υπηρεσία μας με τη με αριθ./2019 έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε στον ίδιο πρόσωπο. Από τον έλεγχο στο μητρώο παγίων της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα στοιχεία έχουν καταχωρηθεί με

ημερομηνία η οποία συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης τους. Για την ίδια χρήση είχε προηγηθεί έλεγχος της Υπηρεσίας μας για τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου, έχουν καταλογιστεί ποσά για τα οποία έχει ασκηθεί ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε. Τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν και για επιστροφή Φ.Π.Α. που πραγματοποιήθηκε από την Υπηρεσία μας κατόπιν ελέγχου (εντολή ελέγχου/2018). Επιπλέον πραγματοποιήθηκε αυτοψία στην έδρα της οντότητας, όπου ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη κτηριακών εγκαταστάσεων και την πραγματοποίηση των εργασιών που περιγράφονται.

Επιπροσθέτως ο παρών έλεγχος διαπίστωσε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είχαν εκδοθεί από μηχανισμό ο οποίος δεν είχε δηλωθεί από την εκδότρια οντότητα.

Από τα ως άνω αναγραφόμενα ο έλεγχος συμπέρανε αφενός μεν ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πραγματοποιήθηκαν καθώς οι εν λόγω πάγιες εγκαταστάσεις υπάρχουν στην κατοχή της οντότητας, χρησιμοποιούνται για την εύρυθμη λειτουργία της και είναι καταγεγραμμένα στην καρτέλα μητρώου παγίων της από τις 19.11.2013 & 20.12.2013, αφετέρου δε τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς -σύμφωνα με την από 25/09/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής - η οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» ήταν φορολογικά υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη καθώς τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών είναι εικονικά.»

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου σύμφωνα με την από 24.12.2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) & ν.4337/2015 της Υπηρεσίας μας, που αφορούν στη λήψη εννέα (9) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 142.868,50 € πλέον Φ.Π.Α. 32.859,76€, από την οντότητα «..... με Α.Φ.Μ.» στη διαχειριστική χρήση 01/01/2013-31/12/2013, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ., διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 32.859,76€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 & 32 του ν.2859/2000, καθόσον έλαβε και καταχώρησε εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 142.868,50 € πλέον Φ.Π.Α. 32.859,76€, ήτοι συνολικής αξίας 175.728,26€, στη χρήση 2013, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2,4,6,8 & 9 του ν.4093/2012 και του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές διατυπώνονται στην από 24-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

1. Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Αριθ. Πράξης/2019) (Χρήσης 2013)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 142.868,50€ * 20% = 28.573,70€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος**

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.