



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30/ 09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 2129

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει .

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

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

4. Την από **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στη, κατά:

- Της υπ'αριθ.**/27-12-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) της προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013

- Της υπ' αριθ./27-12-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), της προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2019

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης “.....”, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2019/2019 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, (αρ. πρωτ. ΔΟΥ/08-11-2019), α) το από 16-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών και Β) την από 25-09-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2013 εξήντα επτά (67) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 148.705,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2013 με την υπ' αριθ./0/21-11-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/12) και ΦΠΑ (ν. 2859/00.)

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση & Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε στις 29-11-2019 νόμιμα το υπ.αριθ./29-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις .

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 18-12-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 27/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογία ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012 & Ν. 4174/2013) και 4) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017), με

βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΦΑΣ

- Την υπ' αριθ./27-12-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 59.482,00€ (€148.705,00x40%) διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εξήντα επτά (67) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 148.705,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

- Την υπ' αριθ./27-12-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013), φορολογικής περιόδου 01/01-31/12-2019 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€ (1x500,00€) διότι:

δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ. πρωτ./22-11-2019 έγγραφο αίτημα της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και στοιχεία, βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι λογιστικές εγγραφές σε αυτά, κατά τη χρήση 01/01-31/12/2013, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ και επισύρει της κυρώσεις του άρθρου 54§ 1 περ.δ', § 2 περ.δ' του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

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

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κυρώσεως).

-Μη νόμιμη επιβολή προστίμου για την παράβαση της μη θέσης στη διάθεση του ελέγχου των βιβλίων

και στοιχείων της (δεν έλαβε γνώση της πρόσκλησης-έγγραφο αίτημα του άρθρου 14ν. 4174/2013)).

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».*

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»*, και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι

πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 25-09-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων ν. 4093/12(ΚΦΑΣ & Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ για τον εκδότη "....." με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

«.....Η Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημόσιων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της και κατόπιν της με αριθ./11.05.2018 εντολής ελέγχου του Προϊ-

σταμένου της ανωτέρω Υπηρεσίας, διενήργησε έλεγχο – έρευνα στην ανωτέρω επιχείρηση.

-Η επιχείρηση δεν ευρέθη στη δηλωμένη της έδρα, ούτε στις δηλωμένες διευθύνσεις των υποκαταστημάτων της επί 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.) Διεύθυνση 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 επιχείρηση εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

-Δεν κατέβαλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α. για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα.

-Δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών – λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το φορολογικό έτος 2017..

-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) για την φορολογική χρήση 2013, καταλογίστηκαν από την ΥΕΔΔΕ Αττικής 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.) Διεύθυνση Αττικής έκρινε:

α) Τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση 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 επιχείρηση 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. Διεύθυνση Αττικής η εκδότρια επιχείρηση «.....με Α.Φ.Μ.» υπήρξε μια συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και τα στοιχεία που έλαβε, όσο και αυτά που εξέδωσε αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό 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 εκδότριας επιχείρησης.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 25-09-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων ν. 4093/12(ΚΦΑΣ &Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, **είναι αβάσιμοι.**

Επειδή, στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων ν. 4093/12(ΚΦΑΣ &Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ για την λήπτρια επιχείρηση αναφέρεται ότι :

«.....στον έλεγχο προσκόμισε μόνο (23) είκοσι τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από τα συνολικά (67) εξήντα επτά ληφθέντα. Επιπροσθέτως αναφέρεται ότι τα ανωτέρω (Τ.Π.Υ.) εκδόθηκαν όλα τον Δεκέμβριο του έτους 2013, αξίας έκαστο μικρότερο των 3.000€, στα οποία αναγράφεται η παρεχόμενη υπηρεσία (τοποθέτηση πλακιδίων) και ο τόπος που παρήχθη υπηρεσία, χωρίς ωστόσο να παραπέμπει σε κάποια σύμβαση. Πέραν αυτών κανένα άλλο στοιχείο δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο, όπως, τιμολόγια αγοράς υλικών, διάρκεια παρεχόμενης υπηρεσίας παράδοση έργου, κλπ., αν και ζητήθηκαν με την με αρ. πρωτ./22-11-2019 πρόσκληση παροχής υπηρεσιών άρθρου 14 Ν. 4174/2013 τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης χρήσης 2013 (βιβλία και στοιχεία).

Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε δεν ταυτοποιήθηκαν τα προσκομισθέντα από την επιχείρηση Τ.Π.Υ, με τις αντίστοιχες συμβάσεις, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό ο έλεγχος να έχει σαφή εικόνα ως προς την τήρηση των αναγραφόμενων όρων.

Από όσα έχουν αναλυτικά και εμπεριστατωμένα αναφέρθηκαν ανωτέρω, προκύπτει ότι πρόκειται για λήψη εικονικής συναλλαγής..... »

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 25-09-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων ν. 4093/12(ΚΦΑΣ

&N.4174/2013) της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218).

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

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών,

καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,....,

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

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

.....

5) Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2013 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 β' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, ο έλεγχος στις 22-11-2019 κοινοποίησε με θυροκόλληση την με αριθμό πρωτ./2019 πρόσκληση στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού, παρουσία μάρτυρα. Με την ανωτέρω Πρόσκληση κλήθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση να θέσει στη διάθεση του ελέγχου εντός της οριζόμενης προθεσμίας του Κ.Φ.Δ. των πέντε (5) ημερών, τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε κατά τη χρήση 01-01/31-12/2013, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών στα τηρηθέντα βιβλία.

Αν και παρήλθε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της ταχθείσας προθεσμίας η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα αυτό και δεν προσκόμισε τα αιτηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Η ανωτέρω παράληψη της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων εκτός των άλλων συνεπειών, αποτελεί παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54παρ. 1 περ. δ'ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-09-2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, και στην από 27-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ & Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /**29-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

A. Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: $(€148.705,00 \times 40\%) = 59.482,00€$

B. Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού: $(€500,00 \times 1) = 500,00€$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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