



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2406

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : 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 **19.6.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά

έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 11/5/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, 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 **19.6.2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 4.781,70 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας ποσού 3.778,50 ευρώ και συνολικά ποσό 8.560,20 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 11/5/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, η καθαρή αξία δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 14.490,00 €, τα οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ.

Για τη λήψη των ως άνω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων είχε καταλογισθεί από προγενέστερο έλεγχο παράβαση και είχε επιβληθεί το προβλεπόμενο πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3, περ.γ' του ν. 4337/2015 με την υπ' αρ./2019 (Α/Α TAXIS –/2019) πράξη επιβολής προστίμου.

Κατά της ως άνω πράξης ασκήθηκε η από 22-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμό/2020 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ιστορικό ελέγχου

Στην προσφεύγουσα, πριν από τον κρινόμενο έλεγχο, ο οποίος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./2020 εντολής μερτικού φορολογικού ελέγχου, είχε διενεργηθεί έλεγχος κατόπιν της

υπ. αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, η οποία εκδόθηκε εξ' αφορμής της με αριθμό/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./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./2013 και/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.
- Επικαλείται ότι επειδή ενήργησε ως καλόπιστος λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την γνωμοδότηση/2.6.2014 του Ν.Σ.Κ. είχε το δικαίωμα να εκπέσει την καθαρή αξία των τιμολογίων αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διαχειριστικής περιόδου 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των συμπληρωματικών στοιχείων για δεκαετή παραγραφή, υπό την έννοια ότι τα στοιχεία αυτά είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός του έτους 2019, δηλ. εντός πενταετίας, οπότε είχε διενεργηθεί και ο προγενέστερος έλεγχος επιβολής προστίμου βάσει της με/2019 εντολής ελέγχου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ 1191/2017, σύμφωνα με την οποία δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία εيان περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από της διατάξεις του άρθρου 84 ν. 2238/94 πενταετίας.

Ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

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 αξία.»

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 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/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 εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «.....», με Α.Φ.Μ.:

«ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΔΕΙΚΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

1. Επειδή παρότι αναζητήθηκε η εκδότη 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 τη με αρ. πρωτ./2019 αίτηση για παροχή στοιχείων του άρθρου 15 του ν.4174/2013. Από το απαντητικό έγγραφο με αρ. πρωτ./2019 της υπηρεσίας τους προκύπτει ότι ο διαχειριστής της του 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 αλληπάλληλες 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./2018 Ε.Φ.Κ.Α. /ΤΟΠΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ). 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

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./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/2013 και Νο/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 προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης και το σχετικό υλικό έχει επεξεργασθεί. Στο τραπεζικό λογαριασμό της (.....) 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 του Έστερα από όλες τις παραπάνω κινήσεις **ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης δεν παρουσιάζει καμιά προσάυξηση**, 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 11/5/2020 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.λπ.

- 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 συνεννοήσεις

- 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 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 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 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 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 εκδेत्रια 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 εκδेत्रια 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 συνεννοήσεις,
- 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 δεν προσκομίστηκε 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 στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τη με ημερομηνία θεώρησης 11/5/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση **διενήργησε έκπτωση της καθαρής αξίας** ποσού 14.490,00 ευρώ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων **από τα ακαθάριστα έσοδα**, συμπεριλαμβάνοντας την αξία τους στα έξοδα και καταχωρώντας τα στη στήλη των εξόδων, με αποτέλεσμα να μειωθούν τα καθαρά κέρδη κατά το ποσό αυτό.

Επειδή σύμφωνα με την γνωμοδότηση 170/2.6.2014 του Ν.Σ.Κ., που επικαλείται η προσφεύγουσα, προϋπόθεση για να εκπεσθεί η αξία των εικονικών από τα ακαθάριστα έσοδα είναι η καλοπιστία του λήπτη, που την προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν παραπάνω, δεν διαπιστώθηκε.

Κατόπιν αυτών ορθά προστέθηκε κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ποσού 14.490,00 €, ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη **διότι πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια ότι ο εκδότης αυτών (ο οποίος δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια εργασίες) είναι διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που πράγματι παρείχε τις εργασίες.**

Επισημαίνεται ότι το ζήτημα της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας, καθόσον, για τη λήψη των ως άνω εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων είχε καταλογισθεί από προγενέστερο έλεγχο παράβαση και είχε επιβληθεί το προβλεπόμενο πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3, περ. γ' του ν. 4337/2015 με την υπ' αρ./2019 (Α/Α TAXIS –/2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου.

Κατά της ως άνω πράξης ασκήθηκε η από 22-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμό/2020 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72/ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

Μεταβατικές διατάξεις

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α)

"β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου."

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

*** Η περ. β' της παρ.7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ.6 Ν.3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 §2 ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

"2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 4646/2019 ορίζεται:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί

από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ) με το υπ' αριθ. πρωτοκ./2019 το τελευταίο έτος της Παραγραφής που είναι το 2019. Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εκδόθηκε στις 10/12/2019 η η υπ' αριθ./2019 (Α/Α TAXIS –/2019) πράξη επιβολής προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων των χρήσεως 2013, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 28/12/2019 (RE:/2020). Κατά συνέπεια, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου δεν παραγράφεται στην πενταετία αλλά παρατείνεται για δύο ακόμη έτη ήτοι έως τις 31/12/2021. Ως εκ τούτου, κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **19.6.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχ. Περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

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

Υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

Χρεωστικό ποσό	4.781,70
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακριβείας	3.778,50
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.560,20

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.