



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/1/2020

Αριθμός απόφασης: 98

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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 3-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....»

με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην οδό

αριθ., κατά της υπ' αριθμ. / / **2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου, κατ' αρθρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 4/5/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 3-7-2020 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 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **22.715,92€ (ήτοι 56.789,80 X 40%)**, διότι έλαβε **τέσσερα (4) εικονικά** στο σύνολό της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **56.789,80 € πλέον ΦΠΑ 13.061,65 €** εκδόσεως της επιχείρησης, **για συναλλαγές ανύπαρκτες**, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 5, 9, 19 και 21 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015,

Ειδικότερα ο προσφεύγων έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια:

ΧΡΗΣΗ 2014				
ΕΚΔΟΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/2014	Τοποθέτηση κουφωμάτων, ντουλαπιών, ιματισθικών, μαρμάρων, πλακιδίων ειδών υγιεινής κλπ	8.002,00
.....	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/2014	Τοποθέτηση νεροχυτών, μπαταριών, χρωματισμοί τοίχων, θερμομονώσεις, ηλιακού θερμοσίφωνα, ξύλινης στέγης κλπ	8.667,80
.....	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/2014	Επιχρίσματα 1.024,80 τμ μετά υλικών	25.620,00
.....	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/2014	Διαμόρφωση χώρου, κατασκευή κερκίδας γηπέδου μπάσκετ- τένις, τάπητας, διαγραμμίσεις, προστατευτικά, ηλεκτρικές εγκαταστάσεις γηπέδων, αυτόματο πότισμα κλπ	14.500,00
			Σύνολο	56.789,80

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 04/05/2020 έκθεσης ελέγχου-επεξεργασίας των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με την με αριθμό/...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος από τους υπαλλήλους της ως άνω Υπηρεσίας στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 10/04/2020 έκθεση ελέγχου των ανωτέρω ελεγκτών, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ κρίθηκε εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ αυτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την «.....» κατά την χρήση 2014 ήταν και η προσφεύγουσα «.....» με Α.Φ.Μ., αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, για την οποία εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η με αριθμό/...../2020 εντολή ελέγχου.

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις, η ΥΕΔΔΕ Αττικής, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, τον φάκελο της υπόθεσης με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. ΕΞ 2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ./2020 εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας), προκειμένου η τελευταία να προβεί στις δέουσες ενέργειες και την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, αποδεχόμενη το πόρισμα της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Πράξης Επιβολής Προστίμου, την ακύρωση της οποίας ζητά η προσφεύγουσα, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την επιβολή προστίμου – έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η κρίση της φορολογικής αρχής είναι προδήλως εσφαλμένη αφού, εκ του διενεργηθέντος ελέγχου, δεν προέκυψε ούτε απεδείχθη εικονικότητα των ως άνω τιμολογίων ή οιωνδήποτε άλλων στοιχείων. Αντιθέτως, αυτό το οποίο απεδείχθη ήταν ότι οι επίδικες συναλλαγές ήσαν πραγματικές και υπαρκτές και τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά.

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»,*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου ως άνω νόμου 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 με τις διατάξεις του άρθρου 55ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 2014, πριν την κατάργησή του δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015

Παραβάσεις φοροδιαφυγής

1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της «Φορολογικής Διοίκησης» σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές,

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 «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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

[2. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων 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.

Εξαιρητικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι].

*** Οι παράγραφοι 1 και 2 ΚΑΤΑΡΓΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία**, καθώς και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία** ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετέχων [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]*». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

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

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 4/5/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 και Ν. 4174/2013 του Τμήματος Α3 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) διαπιστώθηκαν, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 06/03/2013 με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ενοικίασης έως επτά (7) επιπλωμένων δωματίων για μικρή διάρκεια» και έδρα την περιοχή Το έτος 2017 φέρεται να μετέφερε την έδρα της επί της οδού στο

Στις 26/09/2019 συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση όπου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται στην εν λόγω έδρα, ούτε φέρεται να άσκησε δραστηριότητα στη διεύθυνση αυτή.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον διαχειριστή της εταιρείας η με αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση προκειμένου να τεθούν τα λογιστικά αρχεία στη διάθεση του ελέγχου, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, προσκομίζοντας ωστόσο μέρος και όχι το σύνολο των ζητηθέντων.

Από την επεξεργασία του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων και συγκεκριμένα από το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακών Προγραμμάτων Ανταγωνιστικότητας και Επιχειρηματικότητας, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα για την είσπραξη επιδότησης.

Επιπροσθέτως, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα «.....» βρέθηκε ένας τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό της και οι ελέγχοντες υπάλληλοι αναφέρουν σχετικά στην έκθεσή τους (σελ. 71): «από την επισκόπηση των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώνουμε ότι στη χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν 41 κινήσεις και ότι τα ποσά που κατατίθενται γίνονται αμέσως αναλήψεις. Στη χρήση 2013 τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα ανάληψη είναι μικρά σε σχέση με τα διακινούμενα φορολογικά στοιχεία στη χρήση αυτή».

Περαιτέρω, τα τραπεζικά παραστατικά και συγκεκριμένα είκοσι (20) αποδείξεις είσπραξης της από τις οποίες τις δεκαπέντε (15) προσκόμισε η προσφεύγουσα και οι πέντε (5) βρέθηκαν στον φάκελο της επιδότησης του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακών Προγραμμάτων Ανταγωνιστικότητας και Επιχειρηματικότητας και φέρεται να απεικόνιζαν τις καταθέσεις που πραγματοποίησε προς την εκδότρια επιχείρηση για την εξόφληση, μεταξύ άλλων, και των εν λόγω επίμαχων τιμολογίων, δεν βρέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας. Περαιτέρω, για την επαλήθευση των εν λόγω πληρωμών, η ΥΕΔΔΕ απέστειλε στην το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο προκειμένου να βεβαιωθεί η γνησιότητα των τραπεζικών αποδείξεων είσπραξης που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα. Η με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο απάντησε ότι από την αναλυτική κίνηση του σχετιζόμενου λογαριασμού, δεν προκύπτουν οι επισυναπτόμενες στο έγγραφο της ΥΕΔΔΕ συναλλαγές, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να κρίνει ότι τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα καταθετήρια ήταν πλαστά (Βλ. σελ. 94-96 της έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.β' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύς 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)

.....

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 (Α170)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, 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:

....

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, με βάση όσα περιγράφονται στην οικεία έκθεση της ΥΕΔΔΕ και συνοπτικά αναφέρονται ανωτέρω, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2014, **τέσσερα (4) εικονικά** στο σύνολό της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **56.789,80 € πλέον ΦΠΑ 13.061,65 €** εκδόσεως της επιχείρησης, για **συναλλαγές ανύπαρκτες**

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως λήπτης των τεσσάρων επίμαχων φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, αναφορικά με την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των τιμολογίων συναλλαγών αλλά και την εξόφληση αυτών, προκειμένου να τεκμηριώσει τους

προβαλλόμενους ισχυρισμούς της. Άλλωστε, δεν αρκεί η προσφεύγουσα, μόνο να επικαλείται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, αλλά, οφείλει να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό της. Συνεπώς, οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι κρίνονται αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 3-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αρ./...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, κατ' αρθρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογικό έτος 2014:

Πρόστιμο άρ. 7§§3 και 5 του Ν. 4337/2015: 22.715,92€ (56.789,80 X 40%)

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

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

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

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.