



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-03-2021

Αριθμός απόφασης: 900

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' 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 αριθμό πρωτοκόλλου/01-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στις, στην αρ., κατά της αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, και τα

προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 08-04-2020 οικεία έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013, των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.). ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 47.820,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013- 31/12/2013, διότι έλαβε την ίδια διαχειριστική περίοδο τρία (3) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 119.550,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του με ΑΦΜ».

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την ως άνω εκδύτρια επιχείρηση: 1) Την με αριθμ./2013 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 108.500,00€ πλέον ΦΠΑ 24.955,00€ με αντικείμενο συναλλαγής την μετατόπιση φωτοβολταϊκών πλαισίων (πάνελ) και κόψιμο αλουμινένιων προφίλ και ευθυγράμμιση αλουμινένιας κατασκευής στο Δ.Δ. Δήμου, 2) Το με αριθμ./2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.850,00€ πλέον ΦΠΑ 1.345,50€ με αντικείμενο συναλλαγής την συναρμολόγηση βάσης αλουμινίου για κατασκευή φωτοβολταϊκού πάρκου σε περιοχή του Δήμου και 3) Το με αριθμ./2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.200,00€ πλέον ΦΠΑ 1.196,00€ με αντικείμενο συναλλαγής την συναρμολόγηση βάσης αλουμινίου φωτοβολταϊκού πάρκου σε περιοχή του Δήμου

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 08-04-2020 έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, α) και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 36 παρ. 3^α του ν. 4174/2013 και του άρθρου 66 παρ. 27^α του ν. 4646/2019 προέβη η φορολογική αρχή στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει Πράξη Επιβολής Προστίμου για τη χρήση 2013 έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.

2) Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 και κατ' εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών θεωρήθηκαν από την φορολογική αρχή ότι οι υπό κρίση συναλλαγές που αντιστοιχούν στα τρία επίμαχα τιμολόγια δεν πραγματοποιήθηκαν.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Ο νόμιμος εκπρόσωπός της και ο πατέρας του, ήταν ασφαλισμένα πρόσωπα από την εκδότρια επιχείρηση τον Ιούλιο του 2013, ήταν ευρέως γνωστοί στο χώρο των εργολαβικών εργασιών στην και ήταν ικανοί να φέρουν εις πέρας και πράγματι εκτέλεσαν προσηκόντως τις αναληφθείσες, από την προσφεύγουσα εταιρεία, εργασίες.

3) Καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων.

4) Κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης η φορολογική αρχή επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, καθώς, δεν προβλέπεται πλέον αυτοτελές πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Με τη με αριθ. /2019 εντολή επεξεργασίας στοιχείων του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, υπάλληλοι της εν λόγω υπηρεσίας επεξεργάστηκαν στοιχεία που συγκεντρώθηκαν μετά από έλεγχο στην επιχείρηση της του

....., (ΑΦΜ) η δραστηριότητα της οποίας κρίθηκε εικονική στο σύνολο της. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε από την ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2013, τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 119.500,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 27.496,50 ευρώ, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της και συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης 2013, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της του, καθώς και των παραστατικών εξόφλησης τους. Η προσφεύγουσα εταιρεία έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα με την ως άνω πρόσκληση, εκτός από τα παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου επιδόθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα το με αριθ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση με συνημμένη την πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Στο πλαίσιο αυτό η προσφεύγουσα υπέβαλε στην ως άνω υπηρεσία στις απόψεις της.

Στη συνέχεια ο φάκελος της υπόθεσης με τη σχετική έκθεση ελέγχου, διαβιβάστηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ με το με αριθμ. πρωτ. /2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου /2020), η οποία εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου για τη χρήση 2013.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο και επιβολή προστίμου για την επίμαχη χρήση 2013, παραγράφηκε στην πενταετία και συγκεκριμένα την 31/12/2019.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «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 τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 :

«*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«*Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθρου 66 - Εγκλήματα φοροδιαφυγής- του Ν. 4174/2013,

(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

.....

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

.....

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,

.....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.....»

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 ι. 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 ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη**

διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω αποσταλείσα, από 08-04-2020 και με ημερομηνία θεώρησης 13-04-2020 Έκθεση Ελέγχου των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε, σε τρεις (3) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, στην προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της τριών (3) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 119.550,00€, πλέον ΦΠΑ 27.496,50€ ήτοι συνολικού ποσού 147.046,50€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των παραπάνω τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (20-07-2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται **αβάσιμος και απορρίπτεται**.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 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 με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

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 φορολογικά 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.

Επειδή με την περίπτωση β της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2016 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) 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).....

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)δ)...ε) ...στ) ..ζ)....

Επειδή, στην από 08-04-2020 έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, α) και β), με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία στη κρινόμενη χρήση 2013.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία στη κρινόμενη χρήση 2013, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 119.550,00€.

Συγκεκριμένα, ως προς την εκδότρια επιχείρηση «..... του» αναφέρονται τα κάτωθι:

1) Κατά τη μετάβαση συνεργείου ελέγχου την 18/9/2019 στη δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησης εκδότριας επιχείρησης στην περιοχή ή,, δεν διαπιστώθηκε οιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση. Στην ανωτέρω διεύθυνση υπάρχει διώροφη οικία, ιδιοκτησίας του, η οποία είναι εγκαταλειμμένη για μεγάλο χρονικό διάστημα. Όπως διαβεβαίωσαν τους ελεγκτές κάτοικοι της περιοχής και ιδιοκτήτες παρακείμενων επιχειρήσεων, στο συγκεκριμένο χώρο δεν λειτούργησε ποτέ επιχείρηση με αυτή την επωνυμία και αυτή τη δραστηριότητα.

2) Ουδέποτε αγόρασε τα αναφερόμενα, στα επίμαχα τιμολόγια, υλικά και εμπορεύματα.

3) Σύμφωνα με τον ΕΦΚΑ, την κρινόμενη χρονική περίοδο δεν απασχόλησε εξειδικευμένο προσωπικό για τις υπηρεσίες που εμφανίζεται ότι παρείχε στον προσφεύγοντα. Επίσης δεν διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή.

4) Δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, παρόλο που ζητήθηκε, κανένα αποδεικτικό στοιχείο μετακίνησης (ακτοπλοϊκά, αεροπορικά εισιτήρια), καθώς επίσης και κανένα αποδεικτικό στοιχείο διαμονής σε καταλύματα των περιοχών όπου εμφανίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες υπηρεσίες.

5) Δεν αναγράφεται στα περισσότερα από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που έχουν μεταφερθεί τα εμπορεύματα, ενώ όπου αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας, αναφέρονται Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα για τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία μεταφοράς των αγαθών (φορτωτικές) ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που θα αποδείκνυε την πραγματοποίηση της μεταφοράς.

6) Δεν εκπλήρωσε καμία φορολογική της υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

7) Την 06-9-2019 ο έλεγχος ζήτησε από την Δ/ση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς, με το υπ' αριθμ. /2019 έγγραφο, να του γνωρίσει αν οι επιταγές οι οποίες εμφανίζεται να έχουν εκδοθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία σε διαταγή «.....» έχουν εισπραχθεί και από ποιόν. Στην συνέχεια η ως άνω Τράπεζα με αριθμ. /2019 έγγραφο της απέστειλε στον έλεγχο φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των επιταγών εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας από τις οποίες προκύπτει ότι η λήπτρια των επιταγών παραδίδει μέρος των επιταγών για είσπραξη σε νομικό πρόσωπο με την επωνυμία με ΑΦΜ, τις οποίες και εισπράττει η διαχειρίστρια

άλλες δε εμφανίζονται να εισπράττονται από τον κ. Επιπλέον από το σύστημα ELENXIS προκύπτει ότι, την κρινόμενη χρήση 2013, ο προσφεύγων δηλώθηκε ως προμηθευτής της , με ΑΦΜ , και συγκεκριμένα ενός (1) στοιχείου καθαρής αξίας 87.400,00€.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο εκπρόσωπός της εκδότριας επιχείρησης και ο πατέρας του ήταν ικανοί να φέρουν εις πέρας τις επίμαχες υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια, στην οικεία έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ (σελ 16) αναφέρονται τα κάτωθι: « ... όπως προκύπτει για τον με πρώτοτου πραγματοποίησε έναρξη εργασιών επιχείρησης με αντικείμενο δραστηριότητας την «κατασκευή οικιστικών κτηρίων» την 9.11.1998 έκτοτε η επιχείρηση, προκύπτει από το σύστημα ELENXIS της Υπηρεσίας μας παραμένει σε αδράνεια, καθόσον εμφανίζει μηδενικό κύκλο εργασιών υποβάλλοντας μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος 2007 έως και το οικ. έτος 2019 όπως επίσης και μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α από το έτος 2009 έως και το έτος 2019. Για το δεύτερο του εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών την 21.9.1990 με δραστηριότητα «χρωματισμοί και τοποθέτηση υαλοπινάκων» η επιχείρηση, προκύπτει από το σύστημα ELENXIS της Υπηρεσίας μας είναι σε αδράνεια, υποβάλλοντας μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το έτος 2003 έως και 2017 όπως επίσης και δηλώσεις Φ.Π.Α. από το οικ. έτος 2012 έως 2016. Επίσης παρόλο που ζητήθηκε από τον έλεγχο, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο για τα ανωτέρω πρόσωπα που να αποδεικνύει την εξειδίκευσή τους στην κατασκευή παρόμοιων έργων, όπως πτυχίο ή τίτλος εκμάθησης....»

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 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).

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι η εκδότης «..... του, δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, κατά τον υπολογισμό του ύψους του εν λόγω προστίμου έχουν ληφθεί υπ όψη από την φορολογική αρχή οι ευμενέστερες διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παράβασης της εφαρμογής λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08-04-2020 και με ημερομηνία θεώρησης 13-04-2020 έκθεση ελέγχου ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/18-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν.4337/2015 συνολικού ποσού: (119.550,00 Χ40%) **47.820,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.