



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28 / 04 / 2021

Αριθμός Απόφασης **1501**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 03/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 1) της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην οδός αρ., με ΑΦΜ:, και 2) του του κατοίκου οδός αρ. με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και την από 22/09/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π), ν. 4174/2013 και ν. 4337/2015 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής), επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 03/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 1) της εταιρείας, με ΑΦΜ:, και 2) του

..... ΤΟΥ, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, αφού η κοινοποίηση των προσβαλλομένων δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών, επιβλήθηκαν σε βάρος της 1^{ης} προσφεύγουσας, για τα φορολογικά έτη **2014** και **2015**, πρόστιμα συνολικού ύψους **6.329.082,00€** και **1.886.160,36€** αντίστοιχα, για τις κατωτέρω παραβάσεις ΚΒΣ:

Φορολογικό έτος 2014 - Πράξη/2020:

α) Πέντε (5) παραβάσεις διότι **έλαβε** ισάριθμα **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, από την οντότητα με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας **1.956.784,00€** πλέον ΦΠΑ, για το σύνολο των συναλλαγών τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 9 του νόμου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' και 7§5 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο **782.713,60€** [$1.956.784€ \times 40\%$].

β) Δύο χιλιάδες πεντακόσιες τριάντα δύο (2.532) παραβάσεις διότι **εξέδωσε** ισάριθμα **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, σε διάφορες οντότητες, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στην από 22/09/2020 έκθεση μερικού ελέγχου που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ, συνολικής καθαρής αξίας **13.865.921€** πλέον ΦΠΑ, για το σύνολο των συναλλαγών τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 4, 6 και 9 του νόμου 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' και 7§5 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο **5.546.368,40€** [$13.865.921€ \times 40\%$].

Φορολογικό έτος 2015 - Πράξη/2020:

Εννιακόσιες τριάντα οχτώ (938) παραβάσεις (πριν τις 17/10/2015), διότι εξέδωσε ισάριθμα **εικονικά φορολογικά στοιχεία**, σε διάφορες οντότητες, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στην από 22/09/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015 της ΥΕΔΔΕ, συνολικής καθαρής αξίας **4.715.400,89€** πλέον ΦΠΑ, για το σύνολο των συναλλαγών τους, κατά παράβαση των άρθρων 1, 2, 8 του Ν. 4308/2014, των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν και επιβλήθηκαν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο **1.886.160,36€** [$4.715.400,89€ \times 40\%$].

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **22/09/2020** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, η οποία εκδόθηκε συνεπεία ελέγχου επεξεργασίας που διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./...../2018 **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου αυτής.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι η κρίση της φορολογικής διοίκησης, για το γεγονός της έκδοσης για τις επίδικες συναλλαγές εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι εσφαλμένη και τούτο διότι ελλείπουν τόσο η γνώση όσο και η βούληση για την έκδοση των στοιχείων αυτών.

Επειδή οι προσφεύγοντες, ισχυρίζονται ότι κατά το έτος 2013 ο 2^{ος} προσφεύγων ήταν άνεργος. Διάβασε μια αγγελία σύμφωνα με την οποία μια εταιρεία ζητούσε εξωτερικό

συνεργάτη. Έτσι μετέβη στην οδό όπου συνάντησε το εκπρόσωπο της επιχείρησης που ονομαζόταν όπως του δήλωσε , ο οποίος τον προσέλαβε ως υπάλληλο εξωτερικών εργασιών και αφού του πλήρωσε έγκαιρα τον πρώτο μισθό, του ζήτησε να εκπροσωπήσει προσωρινά για 1-2 μήνες μία νεοϊδρυόμενη εταιρεία με τη διαβεβαίωση ότι δε θα υπογράψει οποιαδήποτε συμφωνία και δε θα αναλάβει καμιά ευθύνη. Έτσι ο 2^{ος} προσφεύγων ίδρυσε την εταιρεία (1^η προσφεύγουσα) στην οποία ορίστηκε ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος. Ο ανωτέρω του είχε εξηγήσει ό η εταιρεία θα μεταβιβασθεί σε δύο μήνες σε τρίτο πρόσωπο που απουσίαζε προσωρινά στη Του εξήγησε ότι ο ίδιος δεν θέλει να εμφανισθεί ως εκπρόσωπος και ιδρυτής της εταιρείας γιατί έχει οφειλές προς τις τράπεζες. Πράγματι δύο μήνες αργότερα του ζήτησε να υπογράψει ένα έγγραφο με το οποίο μεταβίβαζε τις μετοχές σε τρίτο πρόσωπο που όπως του είπε θα ερχόταν από τη σε λίγες μέρες. Δεν ανέλαβε οποιαδήποτε υποχρέωση απέναντι σε τρίτους και για το λόγο αυτό όταν λίγους μήνες αργότερα αποχώρησε από την εργασία του, πίστεψε ότι δεν είχε καμιά σχέση με την εταιρεία και ότι οι μετοχές τις εταιρείας και η διοίκηση αυτής είχαν μεταβιβασθεί σε τρίτο άτομο. Πλην όμως με έκπληξη διαπίστωσε επτά χρόνια αργότερα ότι η εταιρεία είχε δήθεν εκδώσει εικονικά τιμολόγια μεγάλης αξίας για τις διαχειριστικές περιόδους 2014 και 2015. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλουν τις ανωτέρω καταλογιστικές πράξεις, διότι δεν εκδόθηκαν από κανένα από τους προσφεύγοντες και συνεπώς είναι άκυρα και δεν δεσμεύουν ούτε δημιουργούν οποιαδήποτε ενοχή αυτών. Δεδομένων των ανωτέρω δεν υφίσταται καμιά φορολογική ενοχή από τις φερόμενες συναλλαγές σε βάρος της πρώτης, αλλά και του δεύτερου προσφεύγοντος. Επίσης δεν υφίσταται καμιά αδικοπρακτική τους ευθύνη δεδομένου ότι οι επίδικες συναλλαγές και τα επίδικα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν χωρίς τη γνώση και τη βούλησή τους, χωρίς να έχουν οποιαδήποτε σχέση συναλλαγή ή συνεργασία με τους λήπτες αυτών, οι οποίοι και έχουν τη ενοχική υποχρέωση όχι μόνο της λήψης αλλά και της έκδοσης των επίδικων φορολογικών στοιχείων αφού εν γνώσει τους ουδεμία συναλλαγή είχαν με την εταιρεία. Επομένως η κρίση της φορολογικής διοίκησης, για το γεγονός της έκδοσης για τις επίδικες συναλλαγές εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι εσφαλμένη και τούτο διότι ελλείπουν τόσο η γνώση όσο και η βούληση για την έκδοση των στοιχείων αυτών.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 88 - 91) προκύπτουν τα ακόλουθα σχετικά με τους λόγους της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων:

- ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν λειτουργούσε κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη σε καμιά από τις εγκαταστάσεις της, και αυτό διαπιστώθηκε τόσο από τον επιτόπιο έλεγχο όσο και κυρίως από τις μαρτυρίες περιοίκων και των εκμισθωτών των εγκαταστάσεων, δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή μεταφοράς έδρας ή των υποκαταστημάτων, δεν βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της,
- ✓ Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ./2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβιβάστηκε από την Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων,
- ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία μετά τον Οκτώβριο του 2014 δε δηλώνει εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ,
- ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη Φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα, με αποτέλεσμα το ελληνικό δημόσιο να ζημιωθεί από εισφορές ύψους τουλάχιστον 320.610,28€,
- ✓ Τουλάχιστον 13 εργαζόμενοι - Φύλακες, για τα Φορολογικά έτη 2013-2014, της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς κάποιοι δεν απάντησαν ή δήλωσαν ότι δε θυμούνται, από τους 25 εργαζόμενους που απάντησαν, εργάζονταν τα προηγούμενα έτη στις εταιρείες Φύλαξης και κι αργότερα εργάστηκαν στη, αλλάζοντας, επομένως, μαζικά εργοδότη, ενώ ο χώρος φύλαξης παρέμενε ο ίδιος τουλάχιστον για τους 17. Μάλιστα, τουλάχιστον οι 11 υπέγραψαν συμβάσεις εργασίας εντός του χώρου φύλαξης. 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι από τους 26 που ανταποκρίθηκαν, με εργοδότη την

- προσφεύγουσα εταιρεία, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη - νόμιμο εκπρόσωπό της, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές, ενώ οι υπόλοιποι δεν απάντησαν.
- ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν πραγματοποίησε εισαγωγές, εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ δηλώνεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών - λήψεις υπηρεσιών αμελητέας αξίας από ενάρξεως της (έτος 2013) έως και το Φορολογικό έτος 2017,
 - ✓ Για τα φορολογικά έτη 2014-2017 έχουν πραγματοποιηθεί στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, πιστώσεις συνολικής αξίας 1.166.023,93€ και χρεώσεις συνολικής αξίας 1.177.269,39€, ενώ αντίστοιχα η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι εξέδωσε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) στα έτη αυτά, ανέρχεται σε 51.821.846,44€, ενώ η συνολική αξία των Φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι έλαβε κατά τα ίδια έτη, ανέρχεται στα 33.051.718,29€.
 - ✓ Για τα φορολογικά έτη 2013-2017 σε σύνολο πιστώσεων στους λογαριασμούς της εταιρείας συνολικής αξίας 1.494.833,30€, πραγματοποιούνται μεταφορές συνολικής αξίας 319.429€ σε προσωπικό λογαριασμό της υπαλλήλου της κας , καθώς κι αναλήψεις από ATM συνολικής αξίας 514.080€ από χρεωστική κάρτα η οποία είχε εκδοθεί στο όνομα της ίδιας. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε από άλλους ελέγχους της υπηρεσίας σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της εταιρείας, ότι πραγματοποιούνταν εξοφλήσεις επιταγών, που εκδίδονταν από τους λήπτες της, με μετρητά, από τις δηλωμένες ως υπαλλήλους της ελεγχόμενης κα και κα , οι οποίες ισχυρίστηκαν ότι κλείδωναν τα μετρητά σε συρτάρι στα γραφεία της εταιρείας επί , από όπου είχε αποχωρήσει αυτή εντός του 2013, για να τα πάρει ο κος , τον οποίο όμως έβλεπαν σπάνια, γεγονός το οποίο δε συνάδει με την όποια συνήθη εμπορική πρακτική αλλά και λογική, να παραμένουν δηλαδή κλειδωμένα κάποια χιλιάδες ευρώ σε ένα συρτάρι - γραφείο για αρκετό καιρό. Μάλιστα η κα ισχυρίζεται ότι για κάθε ανάληψη που πραγματοποιούσε ο κος της έδινε ένα χαρτζιλίκι. Επίσης η κα ισχυρίζεται ότι δεν είχε δει κανέναν άλλο υπάλληλο της εταιρείας, εκτός της Τέλος, τόσο η κα , όσο και η κα εργάστηκαν στη συνέχεια στις οντότητες και οι οποίες είχαν ως νόμιμο εκπρόσωπο τη , η οποία εμπλέκεται, μέσω , σε κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων στο οποίο εμπλέκεται και η προσφεύγουσα εταιρεία.
 - ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία δηλώνει ή δηλώνεται ότι από ενάρξεως εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας **56.023.522,40€**, για τα φορ. έτη 2013-2017, ενώ έχει βεβαιώσει κι εξοφλήσει φόρους συνολικής αξίας 27.469,36€, εκ των οποίων ΦΠΑ 1.661,78€, που αφορούν τη λειτουργία της.
 - ✓ Η προσφεύγουσα εταιρεία από το πρώτο έτος λειτουργίας της, υπερδωδεκάμηνη χρήση 2013-2014, παρουσιάζει κύκλο εργασιών 15.003.517,46€, ενώ το αρχικό της κεφάλαιο δηλώνεται ότι είναι 24.000€, το οποίο ουδέποτε πιστώνεται στους λογαριασμούς της.
 - ✓ Το μέλος της προσφεύγουσας εταιρείας , προσκόμισε φωτοαντίγραφο ένορκης βεβαίωσης στην οποία δηλώνει ότι κάποιος του , εν αγνοία του, χρησιμοποίησε τα προσωπικά του στοιχεία, προκειμένου να ασκεί εμπορία με διάφορες εταιρείες και με αντικείμενο που δε γνώριζε.
 - ✓ Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα οντότητα συμμετέχει σε ένα κύκλωμα ανακύκλωσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με τις οντότητες και , και
 - ✓ Για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι η δηλωμένη στις ΜΥΦ ως βασική προμηθεύτρια , μεταξύ άλλων εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα καθαρής αξίας 1.956.784€, όταν τα συνολικά έξοδά της για το έτος 2014, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 2.011.712,65€, ενώ τα έσοδά της, όπως δηλώνονται στις ΜΥΦ είναι συνολικής καθαρής αξίας 13.865.921€.
 - ✓ Στο πλαίσιο των ελέγχων που διενεργούνται στις οντότητες και , οι οποίες έχουν ως κύριο αντικείμενο τις Υπηρεσίες Φύλαξης, έχει διαπιστωθεί ότι η πρώτη κατά το έτος 2014 έχει λάβει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 890.724€ και η δεύτερη για το έτος 2014 ύψους 300.650€ και για το έτος 2015 ύψους 251.685€, ισχυριζόμενοι ότι έχουν χρησιμοποιήσει φύλακες από την προσφεύγουσα εταιρεία, οι οποίοι όμως απασχολούνταν σε φυλάξεις εταιρειών οι οποίες δεν έχουν καμία σχέση με τους πελάτες των ανωτέρω εταιρειών, ενώ η προσφεύγουσα

εταιρεία, δεν έχει χρησιμοποιήσει προσωπικό από άλλη οντότητα. Επιπλέον, η οντότητα , η οποία είναι διαφημιστική εταιρεία, έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την προσφεύγουσα εταιρεία, καθαρής αξίας 499.352€ για το 2014, ισχυριζόμενη ότι έχει χρησιμοποιήσει υπαλλήλους της για διανομή Φυλλαδίων και λοιπές διαφημιστικές υπηρεσίες, χωρίς η προσφεύγουσα να έχει υπαλλήλους με αυτή την ειδικότητα, παρά μόνο φύλακες και τρία άτομα υπάλληλους γραφείου - καθαριστές, όπως κι οι ίδιοι δηλώσαν.

- ✓ Τέλος, η λήπτρια οντότητα έχει λάβει φορολογικά στοιχεία, από την ελεγχόμενη, καθαρής αξίας 1.262.590,40€ για το 2014 και 769.868,80 για το 2015, ισχυριζόμενη ότι έχει αγοράσει παλέτες από την ελεγχόμενη, που όπως διαπιστώθηκε από τον παρόν έλεγχο ουδέποτε είχε αντίστοιχη αγορά παλετών και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας. Ο έλεγχος για όλες τις ανωτέρω λήπτριες φορολογικών στοιχείων, βρίσκεται σε εξέλιξη
- ✓ Για το φορολογικό έτος 2015 η οντότητα προμηθευτής της ελεγχόμενης , απέστειλε με email ιδιωτικό συμφωνητικό της 15/06/2016 μεταξύ αυτής και του του , σύμφωνα με το οποίο ο κος αναγνωρίζει ως προσωπική του οφειλή το υπόλοιπο της οφειλής της ελεγχόμενης προς την ύψους 12.319,26€, για την κατασκευή μεταλλικού κτιρίου, γεγονός που αποδεικνύει ότι ο κος ήταν ο πραγματικός λήπτης της συγκεκριμένης υπηρεσίας κι όχι η ελεγχόμενη.
- ✓ Για το φορολογικό έτος 2015 η ελεγχόμενη δηλώνει ή δηλώνεται ως λήπτρια 27 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 66.485,77€, (εκ των οποίων συναλλαγή καθαρής αξίας 31.238€ την ανέλαβε κατόπιν ιδιωτικού συμφωνητικού τρίτος κι επομένως δεν την είχε πραγματοποιήσει η ελεγχόμενη), ενώ δηλώνει ή δηλώνεται ως εκδότρια 938 φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 4.715.400,89€, δίχως η ελεγχόμενη να δηλώνει υπαλλήλους για τη χρονιά αυτή.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), 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», με τις διατάξεις του άρθρου **10 § 8** του **ΚΦΑΣ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε, υποπαρ. Ε1 του Ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 222), ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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» και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2** του **ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179), ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 5** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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 506/2012**)).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012**, **ΣτΕ 1498/2011**, **ΣτΕ 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, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από **22/09/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχεται στο σώμα της αυτοτελής αιτιολογία της παράβασης, στη δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της (ΣτΕ 1645/1991, Υπ. Οικ ΠΟΛ 1086/2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, 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, ΣτΕ 115/1998,

1193, ΣΤΕ 1503/1998 κ.α. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012),

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα των εκδοθέντων και των ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων για τους λόγους που αναφέρονται σ' αυτήν,

Επειδή ο 2^ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, είχε ενεργό σχέση με την 1^η προσφεύγουσα τόσο διοικητικά (αφού διενεργούσε προσλήψεις προσωπικού και διαπραγματεύονταν συμφωνίες και έδινε οδηγίες στο προσωπικό), όσο και οικονομικά (αφού διενεργούσε μεταφορές χρημάτων και άνοιγμα νέων λογαριασμών και παραλάμβανε το ταμείο της 1^{ης} προσφεύγουσας), αλλά και λογιστικά (αφού το έτος 2017 διενήργησε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ από την ΙΡ του ηλεκτρονικού υπολογιστή του),

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **22/09/2020** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4308/2014, Ν. 4174/2013 και Ν. 4337/2015 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **03/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., με **ΑΦΜ:**, και **2)** του του, κατοίκου, οδός με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** των υπ' αρ. /2020 και /2020 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου φορ. ετών **2014** και **2015** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση:

Ως προς την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη, πρόστιμο ύψους 6.329.082,00€

Ως προς την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη, πρόστιμο ύψους 1.886.160,36€

Ήτοι συνολικό πρόστιμο ύψους 8.215.242,36€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.