



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30/ 06/ 2021

Αριθμός Απόφαση 2012

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 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. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

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

4.Την από **17-11-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με ΑΦΜ , που έχει έδρα στην- , επί της οδού αριθ. , κατά:

- Της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013,

- Της υπ' αριθμ. /**2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014.

- Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5- ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2015

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **17/11/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, 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' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5- ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 32.990,80€(82.477,00€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 82.477,00€ πλέον ΦΠΑ 18.969,71€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5- ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 26.696,00€(66.740,00€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 66.740,00€ πλέον ΦΠΑ 15.350,20€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000,00€(50.000,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.500,00€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 & 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015) εκδόθηκαν από την Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν της από 31-07-2020 Έκθεσης Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης

-Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για τις κρινόμενες χρήσεις.

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

-Παράβαση της αρχής εφαρμογής της ευμενέστερης και ηπιότερης διατάξεως- μη νόμιμος καταλογισμός παραβάσεων ΚΒΣ(εφαρμογή του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 ν. 4337/2015 να ακυρωθούν).

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 συμμετοχος [...]**».

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, 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. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε δέκα (10) παραβάσεις για την χρήση 2013, πέντε(5) παραβάσεις για την χρήση 2014 και οκτώ(8) παραβάσεις για την χρήση 2015. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης, α) στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 82.477,00€, β) στη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 66.740€ και γ) στη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€, εκδόσεως της εταιρείας εκδόσεως της επιχείρησης

Επειδή η λήψη των παραπάνω είκοσι τριών (23) 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 στις κρινόμενες χρήσεις 2013, 2014 & 2015 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 στις χρήσεις 2013, 2014 & 2015 δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (02/10/2020) πράξεων, καθόσον παραγράφονται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024, 31/12/2025 & 31/12/2026 αντίστοιχα. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να

διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε νόμιμο στις 22-11-2019 στον (υπεύθυνος-εκπρόσωπος) της προσφεύγουσας επιχείρησης, α) το ακριβές αντίγραφο της υπ' αριθ./2019 εντολής φορολογικού ελέγχου και την υπ' αριθ./2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και β) το υπ' αριθμ...../2019 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ (Σ.Δ.Ε).-ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ, με συνημμένο σε αυτό το υπ' αριθ./2019 Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Προστίμου.

Η προσφεύγουσα κατόπιν της επιδόσεως της κλήσης προς ακρόαση και του προσωρινού προσδιορισμού, είχε την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (άρθρο 28 ΚΦΔ), πλην όμως δεν παρείχε ούτε προφορικές ούτε γραπτές διευκρινίσεις προς την υπηρεσία ελέγχου.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος αφορούσε την Ανώνυμη Εταιρεία με την επωνυμία προβάλλεται παρελκυστικώς, διότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ουσία βάσιμο το επιχείρημα της, από τη στιγμή που ο έλεγχος ακολούθησε τη νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τον ΚΦΔ και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,

οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014)** 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..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παραγράφου 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι: «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 του φόρου».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

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

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των

προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....η επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών 21-09-2012 με κύρια δραστηριότητα
επί της οδού Από τον έλεγχο αναζητήθηκε στη διεύθυνση της έδρας της δίχως να εντοπισθεί. Ο έλεγχος την αναζήτησε στην οικία του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της, επί της οδού
..... στην όπου και θυροκολλήθηκαν τρεις προσκλήσεις. Παρά τις επίμονες προσκλήσεις του ελέγχου ουδείς ανταποκρίθηκε σε αυτές.
- Στη χρήση 2013 η επιχείρηση φέρεται να προμηθεύεται εμπορεύματα από το «.....» επί πιστώσει. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρει στο υπόμνημα του το «.....» από την επιχείρηση δεν πληρώθηκαν ποτέ αυτά τα εμπορεύματα ενώ σε οχλήσεις τους για την πληρωμή τους, τους ενημέρωσαν ότι δεν αναγνωρίζουν το χρέος. Όπως δηλώνει το «.....» η υπόθεση ανατέθηκε σε νομικό σύμβουλο ο οποίος με τη συνδρομή δικαστικού επιμελητή και με έρευνα για τον εντοπισμό εκπροσώπων της εταιρίας ή των γραφείων και των εγκαταστάσεων τους δεν εντοπίσθηκε τίποτα. Όπως προκύπτει από το υπόμνημα του το «.....» αναζήτησαν το έτος 2013 την επιχείρηση και αυτή ήταν ανύπαρκτη.
- Από την επισκόπηση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών τρίτων και της ίδιας της επιχείρησης προκύπτουν τα εξής:

ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2012:

ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ.....
114.449,206	12.729,00€
ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η
126.049,54€	126.523,256

Στη χρήση 2012 όπως δήλωσαν οι τρίτοι, φέρεται να αγοράζει εμπορεύματα ή υπηρεσίες αξίας 12.729,00€ και να πουλά αντίστοιχα (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) αξίας 114.449,20€ ενώ η ίδια η επιχείρηση δηλώνει περίπου ισοσκελισμένες αγορές και πωλήσεις.

ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 2013:

ΑΓΟΡΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣ ΤΗΝ
2.802.260,41€	67.836,47€
ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ Η	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΗΛΩΣΕ
2.578.579,43€	2.615.229,72€

Στη χρήση 2013 όπως δήλωσαν οι τρίτοι, φέρεται να αγοράζει εμπορεύματα ή υπηρεσίες αξίας 67.836,47€ και να πουλά αντίστοιχα (εμπορεύματα ή υπηρεσίες) αξίας 2.802.260,41€ ενώ η ίδια η επιχείρηση δηλώνει περίπου ισοσκελισμένες αγορές και πωλήσεις.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	ΠΩΛΗΣΕΙΣ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ)	ΑΓΟΡΕΣ ΠΟΥ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΜΕ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ Η ΔΕΝ ΑΠΕΔΕΙΧΘΗ ΌΤΙ ΑΓΟΡΑΣΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2014	2.631.845,92 €	10.807.172,22 €	2.513.347,09 €	118.498,83€
2015	4.926.819,46 €	20.619.056,76 €	4.360.449,23 €	566.370,23€
2016	2.306,25 €	984.726,49 €		
2017	148,26 €	161.000,00 €		
ΣΥΝΟΛΟ	7.561.119,89 €	32.571.955,47 €	6.873.796,32 €	684.869,06 €

- Η επιχείρηση πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 21-09-2012 και ακολούθησε υπερδωδεκάμηνη 1η Διαχειριστική Περίοδο με λήξη την 31-12-2013. Την εν λόγω φορολογική περίοδο υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ από την επισκόπηση των δηλώσεων ΦΠΑ αυτής της φορολογικής περιόδου προκύπτει ότι αναλογικά με το ύψος των εισροών και εκροών της δήλωνε προς απόδοση ΦΠΑ μικροποσά, με προφανή σκοπό να φέρεται φορολογικά ενήμερη.

- Όπως προκύπτει από το σύστημα eienxis στη χρήση 2016 υπέβαλλε μηδενική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ από τις υποβληθείσες στο taxis καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλόμενων προκύπτει η διενέργεια πωλήσεων αξίας 1.256.624,82 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 258.083,14 ευρώ και από τις υποβληθείσες στο taxis καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλόμενων προκύπτει η διενέργεια αγορών αξίας 5.374,27 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.245,29 ευρώ. Στη χρήση 2017 δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ από τις υποβληθείσες στο taxis καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλόμενων προκύπτει η διενέργεια πωλήσεων αξίας 161.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 38.640,00 ευρώ και από τις υποβληθείσες στο taxis καταστάσεις εσόδων αντισυμβαλλόμενων προκύπτει η διενέργεια αγορών αξίας 23,76 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5,70 ευρώ. Στη χρήση 2018 δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στους προμηθευτές(αγορές) της επιχείρησης και ειδικότερα στους κατωτέρω προμηθευτές

«.....», «.....»,

«.....», «.....», «.....»,

«.....», «.....»,

«.....»

,

«.....»

, «.....», «.....» και

«.....» κρίθηκαν εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

-Από τις αγορές, προκύπτει ξεκάθαρα ότι η επιχείρηση «.....» δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

-Από τον έλεγχο στην λήπτρια επιχείρηση

..... προκύπτει ότι οι προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης (καταθετήρια) ήταν πλαστές. Οι αποδείξεις είσπραξης προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ως αποδεικτικό πληρωμής για την ύπαρξη των συναλλαγών της επιχείρησης

..... με την

-Από τον έλεγχο στην λήπτρια επιχείρηση

..... προκύπτει ότι οι προσκομισθείσες στον έλεγχο αποδείξεις είσπραξης (καταθετήρια) ήταν πλαστές. Οι αποδείξεις είσπραξης προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ως αποδεικτικό πληρωμής για την ύπαρξη των συναλλαγών της επιχείρησης

..... με την"

Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην επιχείρηση βρέθηκε ένας τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό της μέσω του οποίου διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν 41 κινήσεις (συναλλαγές). Στη χρήση 2013 τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα ανάληψη είναι μικρά σε σχέση με τα διακινούμενα φορολογικά στοιχεία στη χρήση αυτή. Τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται σε αυτόν γίνονται αμέσως αναλήψεις, γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Τα προσκομιζόμενα καταθετήρια, δεν υπάρχουν στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

- Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων της επιχείρησης είναι μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

- Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας προκύπτει ότι στη χρήση 2012 δεν απασχολούσε προσωπικό. Στις 20-03-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν αλλοδαπό ως συντηρητή κτιρίων και στις 24-10-2013 φέρεται να προσλαμβάνει έναν υπάλληλο γραφείου.

- Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με το αριθμ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ2019/27-02-2019 γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι για την χρονική περίοδο 01-01-2012 έως 31-12-2013 δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών της επιχείρησης

- Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η επιχείρηση στις χρήσεις 2012 και 2013 δεν δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

- Όπως προέκυψε από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η επιχείρηση είναι λήπτρια και εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

- Η επιχείρηση λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από ουσιαστικά ανύπαρκτες επιχειρήσεις έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία. Η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων γίνεται από την επιχείρηση για να παραπλανεί τις φορολογικές αρχές στην έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων δηλαδή να μην γίνονται αντιληπτές από τις δικλίδες ασφαλείας της ΑΑΔΕ οι εικονικές πωλήσεις χωρίς αγορές.

-Από τον έλεγχο αναζητήθηκε επίμονα ο νόμιμος εκπρόσωπος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας κος

..... αλλά απέφυγε να προσέλθει στη φορολογική αρχή ώστε να δώσει εξηγήσεις για τις δράσεις της οντότητας

-Η οντότητα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

-Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

-Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

-Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

-Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

-Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η επιχείρησηδεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα η λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος

τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότηταςχαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες και λήπτες επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Σε καμία περίπτωση η σχέση της επιχείρησηςμε τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

-Η επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρεωστικά χρηματικά ποσά ώστε να εμφανίζεται φορολογικά ενήμερη. Οι εισροές και οι εκροές που εμφανίζονται στις δηλώσεις ΦΠΑ δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

-Η επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθούν οι σχετικές παραβάσεις περί μη προσκόμισης αυτών.

-Από τον ως εκτεθέντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της επιχείρησηςπου αποδείχθηκαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

[(Για περισσότερη ανάλυση βλέπε την από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής)].....».

Επειδή, στην από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) για την λήπτρια επιχείρηση

..... με ΑΦΜ

διαπιστώθηκαν τα εξής:

«.....στη χρήση 2013 έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 82.477,00€ πλέον ΦΠΑ 18,969,71€, στη χρήση 2014 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 66.740,00€ πλέον ΦΠΑ 15.350,00€ και στη χρήση 2015 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία για το σύνολο της συναλλαγής, συνολική καθαρή αξία 50.000,00€ πλέον ΦΠΑ 11.500,00€ εκδόσεως της επιχείρησηςμε ΑΦΜ

Από τον έλεγχο κατασχέθηκαν τα φορολογικά στοιχεία(βλέπε σελ.224-228 έκθεση ελέγχου) που προσκόμισε η επιχείρηση.

Κατασχέθηκαν ακόμη:

Α) Αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της και της που ανήκουν στην επιχείρηση με επισυναπτόμενα σε αυτούς φωτοαντίγραφα τραπεζικών επιταγών και αποδείξεις πληρωμής τα οποία μονογράφησαν και αριθμήθηκαν από τον έλεγχο από νούμερο ένα 1 έως 19.

Τα φωτοαντίγραφα των επιταγών που κατασχέθηκαν έχουν ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ
.....		15/2/2014	4.000,00 €	.....	.....

.....	.....	30/4/2014	4.000,00 €	.....	.....
.....	.....	12/2/2015	4.956,90 €	.....	.....
.....	.....	30/10/2014	4.500,00 €	.....	.....
.....	.....	15/10/2014	5.000,00 €	.....	.....
.....	.....	15/7/2014	5.000,00 €	.....	.....
.....	.....	25/1/2016	3.000,00 €	.....	.....

Β) Ταμειακά παραστατικά - αποδείξεις εισπραξης τηςτα οποία αναλυτικώς περιγραφόμενα έχουν ως εξής:

Α/Α	ΕΝΔΕΙΞΗ ΕΚΔΟΤΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	Α/Α ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΠΟΣΟ
1		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	4/7/2014	4.920,00 €
2		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	10/7/2014	10.071,50 €
3		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	9/7/2014	10.000,00 €
4		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	7/7/2014	6.199,20 €
5		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	15/1/2014	19.963,00 €
6		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	13/1/2014	1.595,31 €
7		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	10/1/2014	14.145,00 €
8		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	9/1/2014	11.193,00 €
9		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	7/1/2014	15.190,00 €
10		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	12/12/2013	13.935,90 €

11	.....	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	13/12/2013	12.300,00 €
12	.....	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ (ΤΑΜΕΙΑΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΚΑΤΑΘΕΤΗΡΙΟ)	.....	13/12/2013	12.300,00 €

Η επεξεργασία των ως άνω κατασχεμένων πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την αριθμ.

...../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής εντός της υπηρεσίας.

Με την άρση του τραπεζικού απορρητή και την επισκόπηση των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης, οι πιστώσεις που βρέθηκαν με αιτιολογία συναλλαγής την επιχείρησης ως ακολούθως:

Τύπος έγγραφής	A/A Συναλλ. αριθμ. (αλληλ. αριθμ.)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπεζής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστήμ. ατος	Κωδικός Καταστήματος	Κωδικός Συναλλαγ. ή Τραπεζής	Περιγραφή Συναλλαγής	Διευκρίνιση Συναλλαγής	Χαρακτήρας Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης
2B			2014-11-07	.....	.....	510	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	.....	3.000,00€	Π
28			2015-09-22	.....	.....	514	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	.....	1.000,00€	Π

Όπως προκύπτει από το σύνολο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται σε αυτούς γίνονται άμεσα αναλήψεις. Αυτό συμβαίνει και στην προκειμένη περίπτωση.

Οι καταθέσεις των δώδεκα προαναφερομένων αποδείξεων εισπραξης (καταθετήρια) της δεν βρέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της επιχείρησης και για το λόγο αυτό με το αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής προς ζητήθηκε να βεβαιωθεί η γνησιότητα των προσκομιζομένων αποδείξεων εισπραξης της

Η με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφό της απάντησε ότι από την αναλυτική κίνηση του υπ αριθ, λογαριασμού, δεν προκύπτουν οι συναλλαγές.

Με το έγγραφό της αυτό η γνωστοποιεί στον έλεγχο ότι δεν αναγνωρίζει τις προσκομιζόμενες στον έλεγχο αποδείξεις εισπραξης (καταθετήρια).

Για να εξακριβωθούν οι εισπράξαντες των τραπεζικών επιταγών τα φωτοαντίγραφα των οποίων προσκόμισε στον έλεγχο η επιχείρηση εστάλησαν σε τραπεζικά ιδρύματα τα ακόλουθα έγγραφα: Το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφο προς την και το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφο προς την

Η με το με το με αριθμό πρωτοκόλλου/...../2020 έγγραφό της γνωστοποίησε τους οπισθογραφούντες των εν λόγω επιταγών, οι οποίες έχουν ως ακολούθως:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ	ΠΡΩΤΗ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣ	ΔΕΥΤΕΡΗ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣ	ΤΡΙΤΗ ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣ	ΕΚΠΡΑΞΑΣ :-:
1			15/10/2014	5.000,00 €						
2			15/7/2014	5.000,00 €						
3			30/12/2014	4.500,00 €						
4			25/1/2016	3.000,00 €						
5			15/2/2014	4.000,00 €						
6			30/4/2014	4.000,00 €						

Η με το με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφό της γνωστοποίησε ότι η επιταγή εξοφλήθηκε μέσω ΔΗΣΣΕ και η με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 έγγραφό της έστειλε τις δύο όψεις της επιταγής από όπου προκύπτει πρώτος οπισθογράφος η επιχείρηση δεύτερος οπισθογράφος η επιχείρηση και τρίτος ο

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που εστάλησαν στην ΥΕΔΔΕ Αττικής από τα τραπεζικά ιδρύματα μία εξ αυτών των επιταγών καταλήγει και εισπράττεται από την εκδότρια επιχείρηση Η επιχείρηση με ΑΦΜ στη χρήση 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 έλαβε από την επιχείρηση τα ως άνω περιγραφόμενα φορολογικά στοιχεία τα οποία και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της. Από την επισκόπηση του περιεχομένου αυτών των φορολογικών στοιχείων η επιχείρηση φέρεται να παρέχει πλήθος διαφορετικών υπηρεσιών προς την επιχείρηση με ΑΦΜ όπως για παράδειγμα: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΦΥΛΑΞΗΣ ΧΩΡΩΝ ΣΕ ΑΓΩΝΕΣ ΠΟΣΟΣΦΑΙΡΟΥ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ - ΚΑΛΩΔΙΩΣΗ ΔΙΚΤΥΟΥ Η/Υ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΦΩΤΙΣΜΟΥ ΠΡΙΖΩΝ ΣΤΑ ΓΡΑΦΕΙΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΧΩΡΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΦΥΛΑΞΗΣ ΧΩΡΩΝ ΣΕ ΑΓΩΝΕΣ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ Β ΚΑΙ Γ ΕΘΝΙΚΗΣ, ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗ ΧΩΡΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ, ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΠΡΟΤΖΕΚΤΟΡΑ ΜΕ ΥΛΙΚΑ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΓΡ. ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ - ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ STEWARD -ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ α/σ ΤΟΙΧΟΥ ΜΕ ΥΛΙΚΑ, CATERING ΕΚΑΤΟ ΑΤΟΜΩΝ ΚΑΤ' ΑΠΟΚΟΠΗΝ, CATERING 1000 ΧΙΛΙΩΝ ΑΤΟΜΩΝ ΓΙΑ ΠΕΝΤΕ ΗΜΕΡΕΣ ΕΠΙ ΠΕΝΤΕ ΕΥΡΩ ΚΑΤ' ΑΤΟΜΟ, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΜΑΚΕΤΑΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΦΥΛΛΑΔΙΩΝ ΔΥΟ ΟΨΕΩΝ, ΔΙΑΝΟΜΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΦΥΛΛΑΔΙΩΝ, ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΙΘΟΥΣΩΝ ΓΙΑ CATERING 125 ΑΤΟΜΩΝ ΓΙΑ 25 ΗΜΕΡΕΣ.

Φέρεται επίσης να πουλάει πλήθος διαφορετικών εμπορευμάτων όπως για παράδειγμα: ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΑ ΦΥΛΛΑΔΙΑ, ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ - FAX ΕΚΤΥΠΩΤΗΣ - LAPTOP - ΚΟΜΠΙΟΥΤΕΡ - ΓΡΑΦΕΙΑ - ΠΟΛΥΘΡΟΝ. ΓΡΑΦΕΙΟΥ - ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΕΠΙΣΚΕΠΤΩΝ - ΜΕΛΑΝΙΑ, ΠΡΟΤΖΕΚΤΟΡΑΣ - ΦΟΡΗΤΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ

ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ STEWARD - Α/Σ ΤΟΙΧΟΥ, CD ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ – ΒΙΒΛΙΑ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ ΥΛΙΚΟΥ.

Το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης σκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενων υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχειρήσεων, διαφόρων δραστηριοτήτων. Όπως προέκυψε από τις με ημερομηνία θεώρησης 03-12-2019 και 30-06-2020 εκθέσεις ελέγχου των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ Αττικής, και η επιχείρηση με ΑΦΜ κρίθηκε εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και η επιχείρηση με ΑΦΜ στη χρήση 2013 έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 82.477,00€ ευρώ στο φορολογικό έτος 2014 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 66.740,00€ και στο φορολογικό έτος 2015 έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€ τα οποία κατασχέθηκαν από τον έλεγχο και περιγράφονται αναλυτικά παραπάνω. Στη χρήση 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 η επιχείρηση φέρεται να παρέχει υπηρεσίες και να πουλάει προϊόντα συνολικής καθαρής αξίας 199.217,00 € πλέον ΦΠΑ 45.819,91€ και σύνολο 245.036,91€.

Από την έρευνα του ελέγχου προέκυψε ότι από τις αξίες αυτές στους τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης μπήκε το ποσό των 4.000,00 ευρώ (τα οποία όπως προαναφέρθηκαν και βγήκαν άμεσα) και εισπράττεται μία επιταγή αξίας 5.000,00 ευρώ Και γίνεται άμεσα ανάληψη. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία των επιταγών που εστάλησαν στην ΥΕΔΔΕ Αττικής από τα τραπεζικά ιδρύματα - πλην της μίας που προαναφέρθηκαν - φέρουν πρώτη οπισθογράφηση της επιχείρησης και καταλήγουν να εισπράττονται από τρίτους.

Όπως προέκυψε από τον έλεγχο η επιχείρηση με ΑΦΜ στη χρήση 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015 δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες που φέρεται να υλοποιεί και να διενεργεί τις φερόμενες ως πωλήσεις της προς την επιχείρηση με ΑΦΜ Όπως προέκυψε από τον έλεγχο στην οντότητα με ΑΦΜ οι ως άνω αναλυτικά περιγραφόμενες συναλλαγές της με την επιχείρηση με ΑΦΜ είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.

Όπως προέκυψε από την έρευνα του ελέγχου τα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης διακινήθηκαν με πλαστές αποδείξεις είσπραξης της (καταθετήρια) όπως και σε άλλες περιπτώσεις ληπτριών οντοτήτων.

Το γεγονός και μόνο ότι χρησιμοποιήθηκαν πλαστές αποδείξεις είσπραξης (καταθετήρια) με το λογότυπο της προκειμένου να παραπλανηθούν οι φορολογικές αρχές καταδεικνύουν το γεγονός ότι οι κρινόμενες συναλλαγές είναι ανύπαρκτες.

Η επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή

προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο. Μέσω της χρήσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων η επιχείρηση με ΑΦΜ επιδίωξε την μη καταβολή ή τη μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων.

Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλαδή η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Για τις προαναφερθείσες φορολογικές παραλείψεις χρήσεως 2013 και φορολογικών ετών 2014 και 2015 συντάχθηκε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 το οποίο και επιδόθηκε νόμιμα στον παρευρισκόμενο στον έλεγχο εκπρόσωπο της επιχείρησης

Σε ότι αφορά την κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, ΚΑΝΕΝΑΣ εκπρόσωπος της επιχείρησης δεν προσήλθε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής και μέχρι το πέρας της προθεσμίας (της κλήσης προς ακρόαση), δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της, ούτε παρείχε προφορικές διευκρινίσεις ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση.....»

[Για περισσότερη ανάλυση βλέπε την από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής)]

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα, είναι αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 7 §§3 περ.β', 5, 6 & 9, του Ν.4337/2015 (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:

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.

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

6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ.4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016»

2. Άρθρο 55§2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) που τροποποιήθηκε από το άρθρο 7§3, ορίζεται ότι:

Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4β' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 17-10-2015. Η καταργηθείσα παράγραφος είχε ως εξής:

«γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου »

3. Άρθρο 3§4περ. α', β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

« **4.α'. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.**»

(Στην παράγραφο αυτή αναφέρεται ότι:

Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 καταργήθηκε με την παρ. 4α' του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015). Έναρξη ισχύος από 1.2.2016, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την παρ. 1 του άρθρου 22 της ΠΝΠ του ΦΕΚ Α 182/24-12-2015 η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4366/2016 (ΦΕΚ Α 18 - 15.02.2016).

Προηγούμενα η παράγραφος αυτή είχε ως εξής:

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

.....
ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών.

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 "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»).

« **4. β'. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.**»

4. Και σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/2015** διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι:

«.....

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

.....

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 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) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

.....

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

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.

.....
Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις προστίμων, που υπολογίζονται με βάση την αξία του στοιχείου, λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. »

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων σωστά εκδόθηκαν οι πράξεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-07-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν. 4306/2014(ΕΛΠ) & Ν. 4174/2013(ΚΦΔ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. / 17-11-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2020, /2020 & /2020 πράξεων.

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

Διαχειριστική περίοδο: 01/01-31/12-2013 (υπ' αριθμ. /2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015 : (82.477,00€χ 40%)=32.990,80€

Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2014 (υπ' αριθμ. /2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: (66.740,00€χ 40%)=26.696,00€

Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2015 (υπ' αριθμ. /2020)

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: (50.000,00€χ 40%)=20.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.