



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 23.07.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2192

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 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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', και διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα στην επί της οδού αρ. και, η οποία εκπροσωπείται νόμιμα από τον του, κατοίκου επί της οδού αρ., με Α.Φ.Μ., κατά: της υπ' αριθ. / / 2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

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 22.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', και διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., 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 τον υπ' αριθ./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου ύψους 15.075,43 €, επειδή έλαβε επτά (7) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ., από την οντότητα '..... του', με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 75.377,15 €, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Η παραπάνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της υπ' αρ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για μερικό φορολογικό έλεγχο, στη φορολογική περίοδο 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. Παράνομη αντιστροφή θάρους απόδειξης.

2. εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας – καλή πίστη της εταιρείας ως λήπτριας των επίδικων τιμολογίων

3. νόμω και ουσία αβάσιμο της επιβολής προστίμου (του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015)

Επειδή, η ως άνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./2020 (αριθ. πρωτ./2020 Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Με το πληροφοριακό δελτίο, διαβιβάστηκε συνημμένη η από 05.10.2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου – Επεξεργασίας που αφορά την επιχείρηση "..... του" με Α.Φ.Μ., η οποία είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις κατά τη φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2014.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., από στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ., από τις υποβληθείσες από τρίτους καταστάσεις τιμολογίων, προκύπτει ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω οντότητα είναι και η προσφεύγουσα.

Επειδή, διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2014, έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 61.01.0023 "υπεργολάβοι με παρακράτηση", τα κάτωθι Τ.Π.Υ. από την επιχείρηση "..... του" με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

είδος στοιχείου	αριθμός/ημερομηνία	καθαρή αξία	φπα	συνολική αξία
ΤΠΥ	/2014	6.450,00	1.483,50	7.933,50
ΤΠΥ	/2014	5.980,00	1.375,40	7.355,40
ΤΠΥ	/2014	13.623,15	3.133,32	16.756,47
ΤΠΥ	/2014	19.344,00	4.449,12	23.793,12
ΤΠΥ	/2014	8.350,00	1.920,50	10.270,50
ΤΠΥ	/2014	8.630,00	1.984,90	10.614,90
ΤΠΥ	/2014	13.000,00	2.990,00	15.990,00
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	75.377,15	17.336,74	92.713,89

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 55.Παραβάσεις φοροδιαφυγής

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.

Οι λέξεις «αρμόδια φορολογικής αρχής» της περίπτωσης δ', τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «Φορολογικής Διοίκησης» και στην περίπτωση ε' οι λέξεις «κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, φορολογική αρχή» αντικαταστάθηκαν από τις λέξεις «Φορολογική Διοίκηση» με την παράγραφο 7 του άρθρου 48 του ν. [4223/2013](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31-12-2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου.

Επειδή, στην [παρ. 4 του άρθρου 20](#) του [Ν.3842/2010](#) ορίζεται: "Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., και οφείλει, εκτός των οριζομένων στην παράγραφο αυτή, να επιβεβαιώνει από ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών την ακρίβεια των στοιχείων, καθώς και τη φορολογική συνέπεια του αντισυμβαλλόμενου εκδότη, για φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ".

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ κρίθηκε ότι όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. **1238/2018 απόφαση του ΣτΕ**, (σκέψη 3): "Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρο 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελλο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: "Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου."

Επειδή, σύμφωνα με την από 05.10.2020 έκθεση μερικού ελέγχου – επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 22.12.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ο φορολογικός έλεγχος, μετά από εκτεταμένη έρευνα, έκρινε ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εκδóτρια επιχείρηση '.....

..... του”, με ΑΦΜ προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις είναι εικονικά, για τους παρακάτω λόγους:

- Είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο κι 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 πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πώληση ή να παρέχει υπηρεσίες.
- Μοναδικός προμηθευτής της ελεγχόμενης οντότητας, από την οποία έλαβε το φορολογικό έτος 2014 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 580.550,00 €, είναι η οντότητα «..... του», με Α. Φ.Μ., η οποία έχει ελεγχθεί από την Υπηρεσία μας και διαπιστώθηκε πως είναι εκδότης εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2011 έως 2014.
- Η ελεγχόμενη οντότητα λαμβάνει συστηματικά εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ουσιαστικά ανύπαρκτη οντότητα «..... του», με Α.Φ.Μ., έτσι ώστε να δημιουργεί εικονικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδει, περίπου ισοσκελισμένα δηλαδή με τα ίδια ποσά, εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, με ποσά τα οποία δεν αντιστοιχούν σε πραγματικές Αγορές ή Δαπάνες, τα οποία συμψηφίστηκαν με εικονικές εκροές (πωλήσεις), έχοντας ως αποτέλεσμα την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται σε αυτά τα ανύπαρκτα έξοδα, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.
- Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων από τον λήπτη τους όσο και με την έκπτωση του αναλογούντος 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.
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα «..... του», με Α.Φ.Μ., δεν απέδωσε Φόρο Εισοδήματος, Φ.Π.Α. κι άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες αυτών, έτυχαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α.
- Δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες για το φορολογικό έτος 2014.
- Δεν έχει υποβάλει Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.
- Δεν έχει υποβάλει προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ. Υ. για το φορολογικό έτος 2014.
- Δεν έχει απασχολήσει προσωπικό το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα που φέρεται να έχει συναλλακτική δραστηριότητα, αφού σύμφωνα με τα έγγραφα του Ε.Φ.Κ.Α. & του Σ.Ε.Π.Ε. δεν προέβη σε απογραφή για την απασχόληση προσωπικού.
- Δεν έχει πραγματοποίηση αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με την συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων της ελεγχόμενης οντότητας.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, “ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν

είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες”

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε, ότι:

Α) όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στο Γενικό Ημερολόγιο, με πίστωση των λογαριασμών 1. 50.00.2441 “.....”, 2. 54.04.0000 “φόρος αμοιβών ελευθέρων επαγγελματιών” και χρέωση των λογαριασμών 1. 61.01.0023 “υπεργολάβοι με παρακράτηση” και 2. 54.00.6023 “φπα δαπανών με 23%”

Β) έχουν συναφθεί συμφωνίες ανάθεσης εργασιών προμήθειας – υπεργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη (ως υπεργολάβος) με ενδεικτικό προϋπολογισμό εργασιών, με τρόπο εξόφλησης εξήντα {60} ημερών και χρονοδιάγραμμα εργασιών για όλα τα υπό εκτέλεση έργα για τα οποία έχουν εκδοθεί Τ.Π.Υ. από τον εκδότη υπεργολάβο.

Γ) τα υπό κρίση Τ.Π.Υ. εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικών επιταγών εκδόσεως της προσφεύγουσας, και η είσπραξη αυτών έγινε από τον εκδότη των τιμολογίων, ως αναλυτικά εκτίθενται στην από 22.12.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ..

Δ) στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, απεικονίζονται ορθώς οι συναλλαγές με τον εκδότη των υπό κρίση Τ.Π.Υ..

Ε) για τα υπό κρίση Τ.Π.Υ. έχουν υποβληθεί δηλώσεις απόδοσης φόρου εισοδήματος εργολάβων

Στ) Για τις εργασίες που αναγράφονται στα ληφθέντα Τ.Π.Υ. της οντότητας «..... του», τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τιμολόγια πελατών της προσφεύγουσας με τις εξοφλήσεις αυτών, τις καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία, τις συγκεντρωτικές πελατών - εσόδων που υποβλήθηκαν στο GSIS, για τα έργα που αφορούν τις οντότητες, με ΑΦΜ:....., με ΑΦΜ:....., με ΑΦΜ:..... και με ΑΦΜ:.....

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι τα εκδοθέντα Φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ., προς την προσφεύγουσα,

α. Δεν είναι πλαστά δηλαδή είναι νομότυπα.

β. Έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

γ. Δεν είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή δεδομένου ότι διαπιστώθηκε η εξόφληση τους μέσω τραπεζικών επιταγών και η είσπραξη των χρημάτων από τον εκδότη των τιμολογίων, ήτοι, οι σχετικές συναλλαγές, όσο και η συναφής προς αυτές δαπάνες του λήπτη των φορολογικών στοιχείων, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, ήτοι δεν ήταν πλαστά, αλλά είχαν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του **Κ.Φ.Α.Σ.** και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τις σχετικές επιχειρηματικές συμφωνίες και για τις οποίες υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τις συμφωνηθείσες συναλλαγές.

Επειδή, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις σχετικές εργασίες, σύμφωνα δε, με την ισχύουσα νομοθεσία το υπό κρίση έτος, εικονικό είναι και το στοιχείο που εκδίδεται “για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο”, ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι τα εκδοθέντα από τον “..... του” υπό κρίση φορολογικά στοιχεία με λήπτη την προσφεύγουσα, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, με έκπτωση των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και ταυτόχρονη έκπτωση του φόρου εισροών.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7.Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“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:

.....δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του 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)."

Επειδή, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή, εξέδωσε την με αρ./...../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, και επέβαλλε πρόστιμο ίσο με το 20% επί της καθαρής αξίας των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, οι δε περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στη σχετική έκθεση, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς αυτά πρέπει **να απορριφθούν**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./22.01.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', και διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./...../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 15.075,43 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.