



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2061

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, χρήσης 01/01/2014-31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **180.000,00€** (ήτοι 450.000,00€ X 40%) διότι έλαβε δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 450.000,00 €.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε με βάση το πόρισμα της από 20/11/2020 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4093/2012, Ν. 4308/2014 και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής /2020). Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 έλαβε συνολικά δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 450.000,00€ από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:, τα οποία αφορούσαν σε εκπόνηση μελετών και εργασίες ανακαίνισης και κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε αρχικά στην ως άνω προμηθεύτρια εταιρεία, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι αυτή είναι εκδότηρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Αναζητήθηκε στη διεύθυνση της δηλωθείσας έδρας της δίχως να εντοπιστεί.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σε προμηθευτές της για να εξακριβωθεί η ύπαρξη αγορών της, καταλογίστηκε πλήθος παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά αυτοκίνητα ΦΙΧ, παρά μόνο τρία (3) ΕΙΧ αυτοκίνητα μεγάλου κυβισμού.
- Διαπιστώθηκε δυσαναλογία μεταξύ των αγορών και των πωλήσεων της.
- Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί, σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Η προσβαλλόμενη στερείται νομίμου ερείσματος, διότι έχει εκδοθεί άνευ έκθεσης ελέγχου, άλλως βάσει έκθεσης ελέγχου που εκδόθηκε από αναρμόδια υπηρεσία.

2ος λόγος: Η προσβαλλόμενη έχει εκδοθεί με μη νόμιμη αιτιολογία, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, αλλά και χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εκ του νόμου για τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση τιμολογίων ως εικονικών στο σύνολό τους, δεδομένου ότι κατά το έτος 2014, η εκδότηρια ήταν φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτή.

3ος λόγος: Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, μη νόμιμη αιτιολογία, μη συνδρομή των προϋποθέσεων της διάταξης του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., αλλά και του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ, δυνάμει του οποίου επιβάλλεται το υπό κρίση πρόστιμο.

4ος λόγος: Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, μη νόμιμη αιτιολογία, μη συνδρομή των προϋποθέσεων της διάταξης του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., αλλά και του άρθρου 7 του ΚΦΑΣ, δυνάμει του οποίου επιβάλλεται το υπό κρίση πρόστιμο, ως προς την αιτιολογία που επικαλείται ο έλεγχος, για την απόρριψη των ισχυρισμών της.

5ος λόγος: Τυγχάνει καλόπιστη λήπτρια.

Σημειώνεται ότι, τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ Αττικής όσο και κατά το στάδιο του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, η προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία της.

Δεδομένου ότι αυτά προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/15-04-2021 Πράξη Αναπομπής, την οποία απέστειλε με το υπ' αριθμόν ΔΕΔΕΞ 2021/15-04-2021 έγγραφό της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, προκειμένου η τελευταία να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες).

Η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, σε συνέχεια των ανωτέρω, απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΕΜΠ/17-06-2021 Πόρισμα επί αναπομπής υποθέσεως, όπου αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Όσον αφορά τα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) που έλαβε η ελεγχόμενη από την επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2014, συνολικής καθαρής αξίας 450.000,00 €, από τον έλεγχο των βιβλίων της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι τα υπ' αριθμόν Β26/03-12-2014, Β27/05-12-2014, Β28/08-12-2014, Β29/10-12-2014 & Β32/12-12-2014 καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 11-07-01-0057 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤ.ΚΤΙΡΙΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΓΟΡΕΣ 23% ΜΕ ΠΑΡ. ΦΟΡΟΥ 3% και τα υπ' αριθμόν 34/15-12-2014, 36/17-12-2014, 38/20-12-2014, 40/27-12-2014 & 42/30-12-2014 καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 11-07-01-0357 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤ. ΚΤΙΡΙΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΓΟΡΕΣ 23% ΜΕ ΠΑΡΑΚΡ 3%. Στη συνέχεια, η ελεγχόμενη τα καταχώρησε στο Μητρώο Παγίων Στοιχείων, όπου όμως δεν έλαβαν φορολογικές αποσβέσεις για το φορολογικό έτος 2014, καθώς όλα τα εν λόγω στοιχεία εκδόθηκαν τον μήνα Δεκέμβριο...».

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα 'Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013', διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 4174/2013, οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014 εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013».

Επειδή σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1139240ΕΞ2015/27-10-2015 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, [...] καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε..

Επειδή εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προέβη στην έκδοση της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, χωρίς να προηγηθεί σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου, αλλά βασιζόμενη στην από 20/11/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012, Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, τηρήθηκε κατά γράμμα η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013 από την πλευρά της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, ήτοι:

- Συντάχθηκε το υπ' αριθμόν/03-10-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με ενσωματωμένη Κλήση προς Ακρόαση, το οποίο στις 03/10/2020 θυροκολλήθηκε νόμιμα στην οικία του διαχειριστή της προσφεύγουσας και
- Συντάχθηκε ο υπ' αριθμόν/03-10-2020 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, ο οποίος επίσης στις 03/10/2020 θυροκολλήθηκε νόμιμα στην οικία του διαχειριστή της προσφεύγουσας και
- Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε./22-10-2020 υπόμνημα που αφορά τις απόψεις ή τις ενστάσεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων του ελέγχου.
- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έλαβε υπόψη της τις απόψεις της προσφεύγουσας, πριν προβεί στην έκδοση της από 20/11/2020 Έκθεσης Ελέγχου και την αποστέλλει στην Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2ο, 3ο, 4ο και 5ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.»

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο,

δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως 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 εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αφού απέδειξε με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι η προμηθεύτρια εταιρεία της προσφεύγουσας «.....» με ΑΦΜ:, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα (ως ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερομένης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, φωτογραφίες που απεικονίζουν την ξενοδοχειακή της μονάδα πριν, κατά τη διάρκεια και μετά το πέρα των επίμαχων εργασιών.

Επειδή ωστόσο, από τις εν λόγω φωτογραφίες δεν αποδεικνύεται ο χρόνος έναρξης και περάτωσης των εργασιών, ενώ δε συνοδεύονται από επίσημα στοιχεία, όπως οικοδομική άδεια πραγματοποίησης εργασιών, έκθεση αποπεράτωσης εργασιών από επιβλέποντα μηχανικό κλπ..

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες υπηρεσίες όντως παρασχέθησαν, έστω και από διαφορετικό προμηθευτή, στην οποία περίπτωση, τα τιμολόγια θα κρίνονταν εικονικά μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη και θα επεβάλλετο πρόστιμο με συντελεστή 20%.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμόν ΕΜΠ/17-06-2021 Πόρισμα επί αναπομπής υποθέσεως της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προς την Υπηρεσίας μας, τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν επιβάρυναν εν τέλει τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας κατά την κρινόμενη χρήση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς

και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύνатаι να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7, παρ. 5 του Ν. 4337/2015, «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 σύμφωνα με τα ανωτέρω, το επιβλητέο πρόστιμο θα πρέπει να υπολογιστεί με συντελεστή 10% επί της συνολικής καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22/12/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 45.000,00 € (= 450.000,00 € * 10%)**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.