



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2273

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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην (.....), κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 65Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Εκδόσεως Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **893.345,44 €** (ήτοι 2.233.363,60 € Χ 40%) διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ογδόντα τρία (83) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 2.233.363,60 €.

Το ως άνω πρόστιμο καταλογίστηκε με βάση τα διαλαμβανόμενα της από 30/12/2020 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Ορθής Εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων βάσει των άρθρων 13-25 και 72 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς και της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Άρθρου Πρώτου του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθ./2020 και/2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη του υπ' αριθμόν/2020 δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο επισυνάπτεται έκθεση μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην προμηθεύτρια εταιρεία της προσφεύγουσας «.....» (ΑΦΜ:/ΔΟΥ Α' ΑΘΗΝΩΝ).

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της ως άνω Υπηρεσίας, ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω προμηθεύτρια εταιρεία δεν ήταν σε καμία περίπτωση σε θέση κατά την επίμαχη περίοδο να παράσχει στην

προσφεύγουσα υπηρεσίες (πρόκειται για εργασίες ταυτόσημες ή πάντως παρόμοιες με αυτές που παρέχει η προσφεύγουσα στους δικούς της πελάτες), δεδομένου ότι, όπως αναλυτικά περιγράφεται:

- κατόπιν αυτοψιών που διενεργήθηκαν στις εγκαταστάσεις της, αυτή βρέθηκε να μη λειτουργεί, ενώ και από σχετικό έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προέκυψε ότι κατά το διάστημα από 31/12/2011 έως και 04/04/2018 (ήτοι, και κατά τη διάρκεια της επίμαχης χρήσης) δεν είχε κάποιο μισθωτήριο συμβόλαιο χώρου εγκατάστασης σε ισχύ.
- με βάση το έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 (Κ.Α. 065 & 068) προκύπτει ότι δεν απασχολεί μόνιμο ή εποχικό προσωπικό, αφού ούτε «Αμοιβές Προσωπικού» δήλωσε στις δαπάνες της. Επιπλέον, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι διαθέτετε εργατικό δυναμικό από άλλο εργοδότη με τη μορφή προσωρινής απασχόλησης.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω προμηθεύτρια εταιρεία δεν παρείχε ποτέ τις αναγραφόμενες υπηρεσίες στην προσφεύγουσα και συνεπώς, τα εκδοθέντα στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 160.119,06 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 80.059,53 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **240.178,59 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 30/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την οποία δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι δαπάνες συνολικού ύψους 2.233.363,60 €, που αναλογούν στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. εισροών ποσού 513.673,63 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 256.836,82 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **770.510,45 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 30/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την οποία δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ύψους 513.673,63 € (=2.233.363,60 € * 23%), που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **256.836,82 €** (ήτοι 513.673,63 € X 50%) διότι εξέπεσε τον Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ύψους 513.673,63 € που αναλογεί στα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 30/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Με την υπ' αριθ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 65Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **5.000,00 €**, διότι αν και υπόκειτο σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές, δε ζήτησε και δεν έλαβε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 30/12/2020 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εκδόσεως ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη νόμιμη η επιβολή προστίμων, βάσει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, είχε καταργηθεί η διάταξη του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) περί επιβολής προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

2ος λόγος: Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας-Οι επίμαχες συναλλαγές, σε κάθε περίπτωση πραγματοποιήθηκαν, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα όντως χρειαζόταν να λάβει τις περιγραφόμενες υπηρεσίες, προκειμένου να είναι σε θέση να ανταποκριθεί με τη σειρά της στον αυξημένο όγκο των παραγγελιών των πελατών της- Η μόνη ενδεχόμενη παράβαση είναι η λήψη εικονικών τιμολογίων μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κάτι που θα σήμαινε ότι το πρόστιμο βάσει του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν. 4337/2015 θα έπρεπε να υπολογιστεί με συντελεστή 20% (αντί 40%), ενώ παράλληλα δε θα τίθετο ζήτημα μη εκπαισιμότητας των σχετικών ποσών από πλευράς εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με το πρόστιμο λόγω μη λήψης ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 ορίζεται ότι:

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

α) 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 την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 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 και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, όπου ορίζεται ότι «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».

Επειδή εν προκειμένω η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε εντός της χρήσης 2014, ήτοι πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 30/12/2020.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο 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 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 σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Ν. 4174/2013:

«...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 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 πραγματοποίησής 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 των με αριθ./2020 και/2020 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αφού έλαβε υπόψη του το υπ' αριθμόν/2020 δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στο οποίο επισυνάπτεται έκθεση μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην προμηθεύτρια εταιρεία «.....», με ΑΦΜ: και το γεγονός ότι από αυτήν αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι η εν λόγω προμηθεύτρια, 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 φερόμενης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή ούτε κατά το στάδιο του ελέγχου ούτε κατά το παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα παραθέτει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την όντως λήψη των επίμαχων παροχών αυτών καθ' αυτών, παρά μόνο προβάλλει το εξ αντιδιαστολής επιχείρημα ότι εκ των πραγμάτων έχει λάβει τις παροχές αυτές από τον συγκεκριμένο προμηθευτή, καθότι σε διαφορετική περίπτωση, δε θα μπορούσε να έχει παράσχει τις δικές της (παρεμφερείς) υπηρεσίες προς τους πελάτες της λόγω μεγάλου όγκου εργασιών, και δεδομένου ότι δεν είχε συναλλαγές με άλλους προμηθευτές.

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά την επίμαχη χρήση απασχόλησε κατά μέσο όρο 822 υπαλλήλους, ήτοι είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες logistics στους πελάτες της με ίδια μέσα.

Επειδή όπως προκύπτει από τις περιγραφές των επίμαχων τιμολογίων, πρόκειται είτε για υπηρεσίες φύλαξης είτε για υπηρεσίες καθαρισμού, κάτι που σημαίνει ότι και χωρίς αυτές τις υπηρεσίες, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα να παράσχει σε επόμενο στάδιο υπηρεσίες logistics στους πελάτες της.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/12/2020 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **08/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** και την επικύρωση των υπ' αριθμόν-.....-.....-.....-...../2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

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

Διαφορά φόρου	160.119,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	80.059,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	240.178,59

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

Διαφορά φόρου	513.673,63
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	256.836,82
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	770.510,45

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 893.345,44 €**

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 256.836,82 €**

Ε)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 65Α Ν. 4174/2013

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 5.000,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.