



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα, 21/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2596

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, β) της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, γ) της υπ' αριθμ. /2020 πράξης

επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, δ) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ε) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2011, και στ) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 32.116,40 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 35.751,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **67.868,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.878,73 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 21.015,81 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **39.894,54 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **8.060,75 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **33.940,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα έλαβε από την επιχείρηση, ΑΦΜ, δεκατέσσερα (14) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ν. 4174/2013, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 84.850,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 16.121,50 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 11 και 18 παρ. 2, 9 του Π.Δ. 186/1992.

ε) Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 53.784,28 ευρώ πλέον πιστωτικού ποσού που επεστράφη 1.323,57 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 61.346,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **116.453,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

στ) Με την υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **54.460,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα έλαβε από την επιχείρηση, ΑΦΜ, είκοσι (20) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του ν. 4174/2013, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 136.150,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 29.008,50 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 11 και 18 παρ. 2, 9 του Π.Δ. 186/1992.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 22/12/2020 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών λόγω αρμοδιότητας το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά με συνημμένη την από 09/01/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ). Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση, με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ ΚΑΙ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΧΩΡΩΝ, συνεπεία του οποίου καταλογίστηκαν πρόστιμα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας για

την έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2009 και 2010, ύστερα από αξιοποίηση έκθεσης ελέγχου πορισματικής αναφοράς που συνέταξε η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει τα εικονικά αυτά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος ΑΦΜ

Με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διενεργώντας δικό της έλεγχο, και λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματοποιηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις που αναφέρονται στην από 09/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και αποδεικνύουν ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων με ΑΦΜ είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αλλά και τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία, κατέληξε στο πόρισμα ότι δεν τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ της εκδότριας επιχείρησης και της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Συνεπώς, διαπιστώθηκε ότι κατά τις χρήσεις 2009 και 2010 ο προσφεύγων ήταν λήπτης συνολικά τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 221.000,00 ευρώ, και, ως εκ τούτου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Β.Σ και Φ.Π.Α. για τις εν λόγω χρήσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι επίδικες συναλλαγές ήταν πραγματικές, και σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν βρέθηκαν φορολογικές παραβάσεις ως προς το πρόσωπο της εκδότριας εταιρείας, από το σύνολο των τιμολογίων που εκδόθηκαν προς το πρόσωπό του, συνολικού ποσού 266.130,00 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2009 και 2010, το ποσό των 86.930,00 ευρώ εξοφλήθηκε διατραπεζικά, με πληρωμή μέσω επιταγών, τα αποδεικτικά δε των συναλλαγών προσκόμισε και στον έλεγχο, και, ως εκ τούτου, αποδεικνύεται η σε κάθε περίπτωση καλή πίστη στο πρόσωπό του και συνεπώς το ποσό που εξοφλήθηκε μέσω επιταγών δε θα έπρεπε να του καταλογιστεί.

2. Σύμφωνα με την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ., που προέβλεπαν το συγκεκριμένο πρόστιμο, η ανωτέρω δε διάταξη, που επιφέρει την πλήρη κατάργηση των σχετικών κυρώσεων, παρίσταται ευνοϊκότερη στην περίπτωση του σε σχέση με τις επικαλούμενες από τη φορολογική αρχή μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015, με τις οποίες προβλέπεται απλά η επιβολή μειωμένου προστίμου (40% επί της αξίας του στοιχείου). Συνεπώς θα πρέπει να υπαχθεί στη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 και να μην τιμωρηθεί διοικητικά, κατ' αναλογική εφαρμογή των ανωτέρω, καθώς στην υπό κρίση περίπτωση του πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 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 αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με την από 09/01/2018 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 & ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, προκύπτει τεκμηριωμένα ότι η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, ανέλαβε υπερβολικά έργα καθαρισμού κτιρίων, διακινώντας ως εκδότρια ένα μεγάλο αριθμό εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, κυρίως τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών και σε μικρότερο βαθμό τιμολόγια για την πώληση αγαθών. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η παραπάνω εκδότρια εταιρεία στις χρήσεις 2009 και 2010, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν από την έρευνα τόσο της Οικονομικής Αστυνομίας όσο και της ΔΟ.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά εικονικά στο σύνολό τους, διότι:

1) Από την έρευνα της Οικονομικής Αστυνομίας προέκυψε ότι η «.....», με ΑΦΜ, ιδρύθηκε με τη συγκεκριμένη εταιρική νομική μορφή, προκειμένου να συμμετέχει

σε διαγωνισμούς του Δημοσίου. Η εν λόγω εταιρεία δεν άσκησε ποτέ τη δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών καθαριότητας, ενώ ουδέποτε συμμετείχε σε διαγωνισμό του Δημοσίου, σκοπό για τον οποίο είχε ιδρυθεί. Επιπρόσθετα, είχε λάβει δάνειο από τράπεζα, το οποίο διετεθή αποκλειστικά για την οικονομική ενίσχυση ποδοσφαιρικών σωματείων που ήλεγχε ο ουσιαστικός ασκών την διοίκηση κατά τρόπο αφανή, ο οποίος ήταν αφανής ιδιοκτήτης ακόμα δύο επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών καθαριότητας.

2) Δεν είχε το απαιτούμενο προσωπικό καθαριότητας, όπως προκύπτει από τις συμβάσεις και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, για την εκτέλεση του μεγάλου όγκου των εργασιών καθαρισμού ιδιωτικών και δημοσίων κτηριακών εγκαταστάσεων που φέρεται ότι ανέλαβε από διάφορους εντολείς. Σύμφωνα με στοιχεία του ΙΚΑ - ETAM στις διαχειριστικές περιόδους 2009 - 2010 η , απασχολούσε ως προσωπικό δύο (2) μόνο εργαζομένους με τα καθήκοντα γραμματειακής υποστήριξης.

Επιπλέον, από την έρευνα της Οικονομικής Αστυνομίας περιήλθε εις γνώση του ελέγχου η από 30.07.2012, υπ' αριθ....., παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών προς το Τμήμα Κοινωνικής και Ασφαλιστικής Προστασίας/Υπ/νση Οικονομικής Αστυνομίας. Η εν λόγω εισαγγελική παραγγελία είχε ως αφετηρία τη διαβίβαση σε αυτόν Ένορκης Διοικητικής Εξέτασης του ΙΚΑ - ETAM σε βάρος υπαλλήλων του ιδρύματος, οι οποίοι με πράξεις και μεθοδεύσεις τους, διευκόλυναν εργοδότης επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών καθαριότητας να μην καταβάλλουν τις προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές. Η εισαγγελική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τη διαβιβασθείσα σε αυτή ΕΔΕ, διέταξε τη διενέργεια προανάκρισης, προκειμένου να προσδιοριστεί το μέγεθος της τελεσθείσας απάτης σε βάρος του ΙΚΑ-ETAM και του Δημοσίου. Στο πλαίσιο των ενεργειών της διενεργηθείσας ΕΔΕ, ελήφθησαν καταθέσεις από εργαζόμενες στις επιχειρήσεις καθαρισμών, συμμετέχοντες στις εμπλεκόμενες εταιρείες καθαρισμών και υπαλλήλους του ΙΚΑ-ETAM. Αν και σκοπός της ΕΔΕ ήταν ο προσδιορισμός της εμπλοκής επίορκων υπαλλήλων του οργανισμού σε τελεσθείσα απάτη σε βάρος αυτού, τόσο τα ευρήματα, όσο και τα στοιχεία της έρευνας, αξιοποιήθηκαν για τους σκοπούς του ελέγχου που διενεργείτο από την Οικονομική Αστυνομία.

Από τις ένορκες καταθέσεις των ατόμων που κλήθηκαν από τον ανωτέρω έλεγχο αλλά και από την επεξεργασία των στοιχείων από το ΙΚΑ-ETAM διαπιστώθηκε ότι η «.....» αποτελούσε εταιρεία «βιτρίνα», η οποία χρησιμοποιείτο από τον ασκούντα κατά τρόπο αφανή την διοίκηση αυτής, προκειμένου να αντλήσει κεφάλαια για την οικονομική ενίσχυση ποδοσφαιρικών ομάδων στις οποίες ήταν πρόεδρος. Αν και σκοπός της εταιρείας ήταν η συμμετοχή σε διαγωνισμούς του δημοσίου η εταιρεία ουδέποτε έπραξε κάτι τέτοιο και τα έργα καθαριότητας τα οποία πραγματοποιούσε ήταν μικρής κλίμακας.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του ΙΚΑ-ETAM η εταιρεία δεν προσέλαβε κατά τα έτη 2009 και 2010 καθαριστή - καθαρίστρια και συνολικά είχε δύο υπαλλήλους το έτος 2009 και μία υπάλληλο το 2010.

Από το σύνολο των στοιχείων που αποτυπώνονται στην έρευνα της υπαλλήλου του ΙΚΑ-ETAM, συνάγεται ότι ο ασκών κατά τρόπο αφανή την διοίκηση, διαχειριζόταν ο ίδιος ως εργοδότης ένα αριθμό εργαζομένων - καθαριστριών, κυρίως αλλοδαπών. Οι εταιρείες που ήλεγχε υφίσταντο τυπικά, ως οι

παρέχουσες ασφαλιστική κάλυψη στις εργαζόμενες προκειμένου να «φορτώνονται» σε αυτές οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές, οι οποίες όμως, δεν καταβάλλονταν στον ασφαλιστικό φορέα. Η συμμετοχή του εν λόγω στις εταιρείες που ήλεγχε, επισήμως δεν αποτυπώνεται πουθενά, και αυτό προκειμένου να επωμιστούν τρίτοι και όχι εκείνος, την ποινική ευθύνη των πράξεών του.

3) Τα ιδιωτικά συμφωνητικά με τη σχέση εργολάβου - υπεργολάβου καθαριότητας που καταρτίζονταν και συνυπογράφονταν όριζαν το πλαίσιο συνεργασίας των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων και αποτελούσαν το πέπλο κάτω από το οποίο πραγματοποιείτο η διακίνηση των φορολογικών στοιχείων. Επομένως, **δε συνεπάγεται ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αντιστοιχούσαν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων.**

4) Δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία για έλεγχο, όπως ζητήθηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ./2016 Πρόσκληση Προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

5) Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των ληπτριών επιχειρήσεων, επομένως δεν αμφισβητείται η έκδοσή τους.

6) Η δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2009-2010.

7) Η έχει υποβάλλει τη με α/α/2011 (προς την Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά - Πόρου) εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, στην οποία αναγράφονται φορολογικές εκροές ποσού 69.391,00 ευρώ, ποσό που σε καμία περίπτωση δε συμφωνεί με τις φορολογικές εκροές των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. της ίδιας χρήσης, συνολικό αθροιστικό ποσό 1.508.114,78 ευρώ, φορολογικών εκροών με βάση τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης 2010.

8) Η δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών άρθρου 20 ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ. για την χρήση 2010, καθώς και

9) Η δεν υπέβαλλε Ισοζύγια γενικού αναλυτικού καθολικού του αρθ.20 παρ. 6 του ΠΔ 186/1992 για τις χρήσεις 2009-2010.

10) Εγείρονται αμφιβολίες ως προς τις πραγματικές συνθήκες, στις περιπτώσεις διακίνησης αγαθών (υλικά καθαριότητας) που αφορά την ικανότητα των μεταφορικών μέσων να πραγματοποιήσουν τις μεταφορές αγαθών που αναγράφονταν στα στοιχεία διακίνησης.

11) Ακόμα και στις περιπτώσεις αμφιβολίας για κάποιες από τις συναλλαγές που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, η έρευνα της πορείας του χρήματος στην ελεγχόμενη έδειξε ότι αντί να αποκομίσουν οφέλη οι οντότητες που έλαβαν τις υπηρεσίες, τα αποκόμισαν φυσικά πρόσωπα, είτε σε μετρητά είτε μέσω καταθέσεων του προϊόντος των επιταγών που εκδόθηκαν για την εξόφλησή τους, στους προσωπικούς τους λογαριασμούς που τηρούσαν στις τράπεζες.

Από τον παραπάνω γενόμενο έλεγχο τόσο της Οικονομικής Αστυνομίας όσο και της ΦΑΕ Πειραιά προέκυψε ότι η με ΑΦΜ διακίνησε έναν μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων προς τους λήπτες με σκοπό:

α) την αλλοίωση της οικονομικής – φορολογικής εικόνας των ληπτριών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, οι λήπτριες επιχειρήσεις προσαύξησαν τις δαπάνες τους με την ανά χρήση συνολική καθαρή αξία των

εικονικών παραστατικών, ενώ στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των χρήσεων αυτών, συμψηφίστηκε ο αναλογών των εικονικών παραστατικών φόρος.

β) την άντληση κεφαλαίων από τις οντότητες λήπτριες των εικονικών παραστατικών, με το πρόσχημα των δήθεν πληρωμών. Οι ιδιοκτήτες των οντοτήτων οικειοποιήθηκαν κεφάλαια, τα οποία εξέρευσαν μέσω των πληρωμών των εικονικών παραστατικών και εν συνεχεία κατέληξαν σε αυτούς.

Οι εταιρείες, εκδότρια και λήπτριες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δραστηριοποιούνται στο χώρο της παροχής υπηρεσιών καθαριότητας σε κτιριακές εγκαταστάσεις. Στο σύνολο τους, τα εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που διακινήθηκαν μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων, εκδόθηκαν υπό το καθεστώς της σχέσης εργολάβου – υπεργολάβου έργων καθαριότητας.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι η εταιρεία με ΑΦΜ είναι **συναλλακτικά ανύπαρκτη**.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμ. πρωτ. /2020 Πρόσκληση για προσκόμιση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων για τις χρήσεις 2009 και 2010, των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς και των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως για τις ανωτέρω χρήσεις, προκειμένου να διενεργηθεί επανέλεγχος. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε τα επίδικα τιμολόγια, τη θεωρημένη μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2009 και 2010, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αντίγραφα των εκδοθεισών επιταγών εξόφλησης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με τις σχετικές αποδείξεις πληρωμών, καθώς και τα σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης εργασιών μεταξύ της επιχείρησης του προσφεύγοντος και της, με τα οποία καθορίζονταν το πλαίσιο συνεργασίας και τα προς πραγματοποίηση έργα καθαριότητας από τον προσφεύγοντα.

Ο έλεγχος, κατόπιν έρευνας στα προσκομισθέντα στοιχεία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν προκύπτει αλλοίωση των διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και ότι τα ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως, Α.Φ.Μ., είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθώς:

A) Ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των αποδείξεων είσπραξης από την εκδότρια εταιρεία συνολική αξίας 265.410,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2009 και 2010, και αντίγραφα τραπεζικών επιταγών, προς απόδειξη εξόφλησης των συναλλαγών, συνολικού ποσού 86.930 ευρώ και τις αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμών συνολικού ποσού 86.930 ευρώ εκδόσεως 2010. Από την επεξεργασία των ανωτέρω προκύπτει ότι τόσο στις αποδείξεις πληρωμών που εξέδωσε ο προσφεύγων, όσο και στις αποδείξεις είσπραξης που εξέδωσε εταιρεία η αιτιολογία που αναγράφεται είναι «ENANTI ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ», χωρίς να προσδιορίζεται ποιο φορολογικό στοιχείο (ΤΠΥ) εξοφλεί η εκάστοτε επιταγή και για ποιο φορολογικό στοιχείο (ΤΠΥ) εισπράχθηκε ή εξοφλήθηκε το ανάλογο τίμημα. Επιπλέον, από τις προσκομισθείσες επιταγές **δεν προκύπτει η οπισθογράφηση του σώματος των επιταγών από την για την είσπραξη αυτών και δεν αποδεικνύεται ότι το προϊόν των επιταγών κατέληξε στην εταιρεία «.....»**. Επιπλέον, το άθροισμα των ανωτέρω δεν επαληθεύεται με το άθροισμα των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων

B) Από τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά ανάθεσης υπηρεσιών καθαρισμού κτιρίων και λοιπών χώρων μεταξύ της και του προσφεύγοντος δεν προκύπτει ότι αυτά είναι προσηκόντως θεωρημένα κατά τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/90 για την παροχή των υπηρεσιών όπως περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενώ δεν προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών υπερβολαβικώς για την χρήση 2009. Σε κάθε περίπτωση, όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, αλλά και της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η ύπαρξη των συμφωνητικών δε συνεπάγεται ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία αντιστοιχούν σε πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα σε ειλικρινείς συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων, στον οποίο έχει μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών, δεν τεκμηρίωσε επαρκώς ότι υπήρξε καλόπιστος λήπτης των επίμαχων τιμολογίων και ότι προέβη σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για τη διασφάλιση των συναλλαγών με την εκδότρια εταιρεία

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή του προσφυγή δεν προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών και να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1071/31-03-2015 της ΓΓΔΕ με θέμα “Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό”:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, **δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση.** Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από **συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και **διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,**

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....

Αριθμός γνωμοδότησεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές.

Επειδή, ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε στη χρήση 2011:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

.....

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

.....

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 όπως ίσχυε, ορίζεται:

«2.γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων 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, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του ν. 4174/2013:

«32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.

.....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«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 αγорών 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.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 του ν.4174/2013:

«48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν.2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι, ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2011, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, (καθώς οι διατάξεις του ν. 4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 01/01/2014 και μετά), και κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουνε εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου.

Επειδή, επιπρόσθετα, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10

περ. β του . 2523/1994, όσο και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για τις ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι δυσμενέστερη. Ωστόσο, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου για την επιβολή του προστίμου βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με τις οποίες αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Σε κάθε περίπτωση, στην προκειμένη περίπτωση είναι δέσμια η αρμοδιότητα της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων με τις παραπάνω διατάξεις, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 των άρθρων 43, 50 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (Στε2987/1994 και 8272/1992), 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, νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε κατά τις χρήσεις 2009 και 2010 τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 221.000,00 ευρώ. Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. /2020, /2020, /2020, /2020, /2020 και /2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Α) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	19.533,43	104.383,43	104.383,43	84.850,00
	της συζύγου	22.566,90	22.566,90	22.566,90	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.264,16	34.380,56	34.380,56	32.116,40
Προκαταβολή φόρου		1.695,79	1.695,79	1.695,79	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας			35.751,98	35.751,98	35.751,98
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.959,95	71.828,33	71.828,33	67.868,38

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	181.397,00	195.908,76	195.908,76	14.511,76
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	146.467,90	61.617,90	61.617,90	84.850,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	34.465,43	37.222,66	37.222,66	2.757,23
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	34.465,43	18.343,93	18.343,93	16.121,50
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		18.878,73	18.878,73	18.878,73
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		21.015,81	21.015,81	21.015,81
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		39.894,54	39.894,54	39.894,54
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017:

8.060,75 ευρώ

- Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015:

33.940,00 ευρώ

Β) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	22.435,82	157.291,48	157.291,48	134.855,66
	της συζύγου	19.258,21	19.258,21	19.258,21	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	1.323,57			1.323,57
	Χρεωστικό ποσό		53.784,28	53.784,28	53.784,28
Προκαταβολή φόρου		204,72	204,72	204,72	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας			61.346,06	61.346,06	61.346,06
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Ποσά προς επιστροφή βάση δήλωσης		1.124,94	1.124,94	1.124,94	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			116.453,91	116.453,91	116.453,91

- Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015:

54.460,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.