



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Αριθμός Απόφασης 3578

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

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

4.Την από **05/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ".....", με διακριτικό τίτλο '.....', με ΑΦΜ, που εδρεύει στην επί της οδού αρ., κατά: - Τ η ς υπ αριθ. /2020(taxis)...../2020(elenxis)/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **05-02-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης "....." με 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το αρ. Πρωτ. ΑΤΤ..... έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020), την από 20-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2014 τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 141.062,50€ πλέον ΦΠΑ 32.354,38€, εκδόσεως της επιχείρησης ' ' με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 με την υπ' αριθ./.../2020 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/12).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά στις 12-11-2020 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με επιμελητή:

α) την με αρ. πρωτ./2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 και

β) το με αρ. πρωτ./2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, για την προσκόμιση στοιχείων.

Ανταποκρινόμενη στο παραπάνω αίτημα της Δ.Ο.Υ. αναφορικά με τις εν λόγω συναλλαγές, η προσφεύγουσα επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ελέγχου:

Τα από 01.01.2014 και 01.07.2014 Ιδιωτικά Συμφωνητικά.

Τις με αρ. θεώρησης/2014 και/2014 Καταστάσεις Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90.

Καρτέλα της της περιόδου από 01.01.2014-31.12.2014.

Φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.).

Φωτοαντίγραφα των παραστατικών εξόφλησης.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα παραπάνω, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Βάσει του από 01.01.2014 υπογραφέντος Ιδιωτικού Συμφωνητικού (όπως αυτό τροποποιήθηκε από το από 01.07.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό), η προσφεύγουσα επιχείρηση ανέθεσε στην εταιρεία με Α.Φ.Μ τη φύλαξη χώρων του:

«.....», καικαι

«.....»,

Η αμοιβή για τις ανωτέρω περιγραφόμενες υπηρεσίες ορίσθηκε σε 9.166,00€ πλέον Φ.Π.Α μηνιαίως για το κατάστημα της Αθήνας (10.936,00€ πλέον Φ.Π.Α από 01 .07.2014 και εφεξής) και 2.500,00€ πλέον Φ.Π.Α μηνιαίως για το κατάστημα της Θεσσαλονίκης, πλέον την οριζόμενη αμοιβή για έκτακτη φύλαξη.

Οι ανωτέρω συμβάσεις συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες για το 1ο και 3ο τρίμηνο Καταστάσεις Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90, με αρ. θεώρησης/2014 και/2014 αντίστοιχα.

Για τις παρεχόμενες ως άνω υπηρεσίες φύλαξης, η εταιρεία με Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς την προσφεύγουσα επιχείρηση τριάντα τέσσερα (34) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 141.062,50 € και αναλυτικότερα τα εξής:

<u>Αρ. Τιμ/Ημερ.</u>	<u>Καθαρή αξία</u>	<u>Φ.Π.Α</u>
...../2014	2500	575
...../2014	469,2	107,92
...../2014	3004,95	691,14
...../2014	9166	2108,18
...../2014	3474,15	799,06
...../2014	11666	2683,18
...../2014	9166	2018,18
...../2014	396,75	91,25
...../2014	2500	575
...../2014	469,2	107,92

...../2014	1176,45	270,58
...../2014	9166	2108,18
...../2014	2500	575
...../2014	538,2	123,79
...../2014	2500	575
...../2014	324,3	74,59
...../2014	9166	2108,18
...../2014	1452,45	334,06
...../2014	2042,4	469,75
...../2014	9166	2108,18
...../2014	2500	575
...../2014	179,4	41,26
...../2014	693,45	159,49
...../2014	9166	2108,18
...../2014	2500	575
...../2014	10936	2515,28
...../2014	662,4	152,35
...../2014	2500	575
...../2014	469,2	107,92
...../2014	2500	575
...../2014	10936	2515,28
...../2014	10936	2515,28
...../2014	860	197,8
...../2014	5380	1237,4
ΣΥΝΟΛΟ	141062,5	32354,38

Παρατηρήσεις:

α) Για το με αρ./2014 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 11.666,00€ εκδόθηκε το με αρ./2014 Πιστωτικό Τιμολόγιο καθαρής αξίας 11.666,00€.

β) Για το με αρ./2014 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 3.474,15€ εκδόθηκε το με αρ./2014 Πιστωτικό Τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.474,15€.

Τα ανωτέρω Τ.Π.Υ εξοφλήθηκαν: α) με τμηματικές καταβολές από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας επιχείρησης με αρ. στην, στο λογαριασμό όψεως με αρ. της με δικαιούχο την και β) με επιταγές έκδοσης της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Με βάσει τα παραπάνω αποτελέσματα, συντάχτηκε και επιδόθηκε στις 25-11-2020 νόμιμα με επιμελητή στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης (.....), το υπ. Αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 30-11-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια, εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 28/12/2020 Έκθεση Μερικού (Επιτόπιου) Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013, με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

ΚΦΑΣ

-Την υπ αριθ./2020 (taxis)/2020 (elenxis)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν.4337/2015) φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.184,47€ (€125.922,35x20%) διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα τέσσερα (34) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 125.922,35€ πλέον ΦΠΑ 28.962,14€, εκδόσεως της επιχείρησης ' ' με ΑΦΜ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν.4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./05-02-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 249/2018, 1547/2019....).

-Δεν στοιχειοθετείται παράβαση λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων σε περίπτωση που ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη.

-Μη νόμιμη επιβολή προστίμου λόγω καλής τη πίστη των επίδικων συναλλαγών και έκδοση καταλογιστικής πράξης κατά παράβαση της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει

το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ «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 αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή,

πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 20-09-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής για τον εκδότη με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

A. «Επί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης - Α.Φ.Μ. (εκδότρια)

Τα 2.532 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.865.921 ευρώ, τα οποία δηλώνεται ότι εξέδωσε η επιχείρηση σε διάφορες επιχειρήσεις, όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υποβλήθηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, είναι εικονικά, ως προς το σύνολο των συναλλαγών τους».

Κάποιες από τις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των οποίων κατέληξε στο ανωτέρω πόρισμα είναι οι ακόλουθες:

1) Ουσιαστικά διαπιστώνεται, για την επιχείρηση, τόσο από τον επιτόπιο έλεγχο όσο και κυρίως από τις μαρτυρίες περιοίκων κι εκμισθωτών, ότι:

A) Στο γραφείο που δηλώνει ως έδρα της, επί της- δε λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

B) Στο υποκατάστημα, γραφείο, στην οδό - δε λειτούργησε για το ελεγχόμενο διάστημα.

Γ) Όσον αφορά το υποκατάστημα, μαρμαράδικο, στη- από δήλωση της νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης που λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή κατά τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε, ίσως λειτουργούσε αλλά σε διάστημα προγενέστερο του ελεγχόμενου διαστήματος, ενώ σύμφωνα με μισθωτήριο από την 21/5/2014 λειτουργούσε άλλη επιχείρηση, στην οποία έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μάλιστα ο ένας εκ των ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποτελεί οντότητα που είναι βασικός προμηθευτής του βασικού προμηθευτή της επιχείρησης, ενώ και στις δύο αυτές οντότητες καταλογίσθηκε η έκδοση κι η λήψη πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ΥΕΔΔΕ Αττικής.

Δ) Σχετικά με το υποκατάστημά της, στο, στο, ο εκμισθωτής δεν αναγνωρίζει το μισθωτήριο συμβόλαιο που ήταν κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ., ενώ δε γνωρίζει την επιχείρησης και τον νόμιμο εκπρόσωπό της.

Ε) Όσον αφορά το υποκατάστημά της, γραφείο στην οδό & στην ένοικος του κτιρίου τους ενημέρωσε ότι δε λειτούργησε ποτέ, ενώ ο εκμισθωτής του χώρου τους ενημέρωσε ότι η επιχείρηση παρέμεινε έως τον 11/2014, ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι δηλώνει εισοδήματα έως τον 3/2014, όταν κι αποχώρησε αφήνοντας απλήρωτα ενοίκια κι οφειλές. Ο εκμισθωτής τους ενημέρωσε επίσης ότι ουδέποτε κατάφερε να βρει κάποιον απ' τους εκπροσώπους της επιχείρησης.

2) Δεν υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών ή υποκαταστημάτων ή μεταφοράς έδρας ή υποκαταστημάτων.

3) Δε βρέθηκε πάγιος εξοπλισμός της επιχείρησης.

4) Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής και δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία της.

5) Από τη συμπληρωματική καταγγελία του με αρ./2016 πληροφοριακού δελτίου (Π.Δ.) το οποίο διαβίβασε στην ΥΕΔΔΕ Αττικής η Διεύθυνση Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) κι έλαβε τον αρ. πρωτ. ΔΙΠΑΕΕ ΕΜΠ/2016, προέκυψε ότι μεταξύ άλλων εμπλέκεται και η επιχείρηση σε κύκλωμα έκδοσης εικονικών τιμολογίων.

6) Η επιχείρηση μετά τον Οκτώβριο του 2014 δε δηλώνει εργαζόμενους στον ΕΦΚΑ

7) Η επιχείρηση δεν κατέβαλλε καθόλου ασφαλιστικές εισφορές στον ΕΦΚΑ για τους υπαλλήλους που δήλωνε πως απασχολούσε τη φορολογική χρήση 2013 αλλά και μετέπειτα, με αποτέλεσμα το ελληνικό δημόσιο να ζημιωθεί από εισφορές ύψους τουλάχιστον 320.610,28 ευρώ.

8) Για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2014-2017 έχουν πραγματοποιηθεί πιστώσεις συνολικής αξίας 1.166.023,93€ και χρεώσεις συνολικής αξίας 1.177.269,39€, αντίστοιχα η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι εξέδωσε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η επιχείρηση, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 51.821.846,44€, ενώ η συνολική αξία των φορολογικών στοιχείων που δηλώνεται ότι έλαβε (σύμφωνα με τις ΜΥΦ) η επιχείρηση, τα φορολογικά έτη 2014-2017, ανέρχεται στα 33.051.718,29€.

B. Διαπιστώσεις ελέγχου της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. Αττικής επί των συναλλαγών της εταιρείας που αφορούν παροχή υπηρεσιών φύλαξης.

«σημειώνεται ότι ακόμη και για τις συναλλαγές που αφορούν παροχή υπηρεσιών φύλαξης, για τα φορολογικά έτη 2013-2014, και παρόλο που διαπιστώθηκε ότι 39 φύλακες μισθοδοτούνταν μέσω τραπεζικού λογαριασμού για υπηρεσίες φύλαξης, οι 25 από αυτού απάντησαν στον έλεγχο, ότι εργάζονταν τα προηγούμενα έτη στις εταιρείες φύλαξης ' ' και ' ' κι αργότερα εργάστηκαν στη ' ' , όλες τους εταιρείες που

παρέχουν υπηρεσίες φύλαξης, αλλάζοντας, επομένως, μαζικά εργοδότη, ενώ ο χώρος φύλαξης παρέμενε ο ίδιος τουλάχιστον για τους 17. Μάλιστα, τουλάχιστον οι 11 υπέγραψαν συμβάσεις εργασίας εντός του χώρου φύλαξης. Επίσης 17 τουλάχιστον εργαζόμενοι από τους 26 που ανταποκρίθηκαν σε ερώτημά του ελέγχου με εργοδότη την επιχείρηση, δεν είχαν συναντήσει ποτέ τον ιδιοκτήτη-νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης, 2 τον είχαν δει μία φορά, ένας ελάχιστες φορές, ενώ οι υπόλοιποι δεν απάντησαν. Τέλος οι εν λόγω μισθοδοσίες για υπηρεσίες φύλαξης που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της ήταν για το φορολογικό έτος 2014 συνολικής αξίας 191.542€, όταν οι φύλακες δήλωσαν ότι εργάστηκαν στις επιχειρήσεις ' και ' , ' και ' , ' , ' , ' και ' , ' , κι όταν μόνο η επιχείρηση ' με ΑΦΜ δηλώνει στις ΜΥΦ του 2014 ότι έλαβε υπηρεσίες καθαρής αξίας 141.062,50€, επομένως συνολικής αξίας 173.506,87€ κι η επιχείρηση ' με ΑΦΜ δηλώνει στις ΜΥΦ του έτους 2014 ότι έλαβε υπηρεσίες καθαρής αξίας 56.247€, επομένως συνολικής αξίας 69.183,81€, γεγονός που σημαίνει ότι για τις δύο αυτές επιχειρήσεις δηλώνεται ότι έλαβαν υπηρεσίες συνολικής αξίας 242.690,68€ και καθαρής αξίας 197.309€, ενώ οι εν λόγω μισθοδοσίες για υπηρεσίες φύλαξης που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης ήταν για το φορολογικό έτος 2014 συνολικής αξίας 191.542€, όταν μάλιστα τα συνολικά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, σύμφωνα με τις ΜΥΦ του έτους 2014, ήταν συνολικά καθαρής αξίας 13.865.921€.

Ο έλεγχος κρίνει, από το σύνολο των ανωτέρω διαπιστώσεων ότι οι εν λόγω υπηρεσίες φύλαξης ουσιαστικά δεν παρασχέθηκαν από την επιχείρηση και τον νόμιμο εκπρόσωπό της, κο Τόσο η επιχείρηση όσο κι οι λήπτριες όσων από τις υπηρεσίες φύλαξης παρασχέθηκαν ζημίωσαν το ελληνικό δημόσιο, εξαιτίας της μη καταβολής φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ αλλά και ασφαλιστικών εισφορών συνολικής αξίας τουλάχιστον 320.610,28€ (ποσό στο οποίο ο ΕΦΚΑ ανέστειλε τη δυνατότητα υποβολής ΑΠΔ μέσω διαδικτύου τον Οκτώβριο του 2014).....».

Β. Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την λήπτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα), όπως προκύπτει από την 28-12-2020 Έκθεση Μερικού (Επιτόπιου) Ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013, διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για τους παρακάτω λόγους:

«Διαπιστώσεις ελέγχου επί των συναλλαγών της λήπτριας με την εκδότρια ' - Α.Φ.Μ.»

Έχοντας υπόψη:

α) Το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ' ' -
Α.Φ.Μ. είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο.

β) το ότι πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 10§6 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) για την απόδειξη της συναλλαγής από τη λήπτρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση (τμηματική εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου).

γ) Το ότι όπως αναφέρει στην ως άνω από 22-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (σελ.7-8):

«Σε απάντηση του ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ), με έγγραφο που έλαβε τον αριθμ. πρωτ./2018 των εισερχομένων στην ΥΕΔΔΕ Αττικής, τους γνώρισε ότι η επιχείρηση ' ' - υπέβαλλε αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις (Α.Π.Δ.) έως τον Οκτώβριο του 2014, αλλά ανεστάλη η δυνατότητα υποβολής Α.Π.Δ. μέσω διαδικτύου, λόγω οφειλών της επιχείρησης που προέρχονται από εισφορές ύψους 320.610,28 ευρώ, δεδομένου ότι δεν εξόφλησε από ενάρξεως καμία οφειλή της προς τον ΕΦΚΑ. Ο έλεγχος απέστειλε στις 10-04-2019 αίτημα προς τον ΕΦΚΑ με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ/ 10.4.2019, ώστε να διενεργήσει έλεγχο για εικονικές υποβολές περιοδικών δηλώσεων Α.Π.Δ. για την επιχείρηση ' ' . Ο ΕΦΚΑ απάντησε στον έλεγχο, με έγγραφο που έλαβε τον αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΜΠ/2019, ότι για να αποφανθούν εάν οι υποβληθείσες Α.Π.Δ. από/13 έως/14 ανταποκρίνονται σε πραγματική απασχόληση, έπρεπε να έχουν διενεργηθεί επιτόπιοι έλεγχοι τις χρονικές περιόδους που αφορούν τις ΑΠΔ αλλά δε διενεργήθηκαν.

Κατόπιν της απάντησης του ΕΦΚΑ ο έλεγχος απέστειλε στους 45 από τους 49 υπαλλήλους (κλήθηκαν και δύο ακόμη με προσκλήσεις παροχής πληροφοριών από τρίτους στα γραφεία τη ΥΕΔΔΕ Αττικής, οι οποίοι διαπιστώθηκε πως είχαν ενεργή συμμετοχή στη λειτουργία της επιχείρησης), τους οποίους η επιχείρηση είχε δηλώσει ότι απασχολούσε το 2014, πρόσκληση για παροχή πληροφοριών από τρίτους του αρ. 15, 23 ν.4174/2013 με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/3.6.2020».

Από τις καταθέσεις των φυλάκων, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες φύλαξης στα καταστήματα ' ' και ' ' της επιχείρησης. Με βάση όμως τις μισθοδοσίες για υπηρεσίες φύλαξης που πραγματοποιήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης ' ' , η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής έκρινε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες φύλαξης ουσιαστικά δεν παρασχέθηκαν από την επιχείρηση και τον νόμιμο εκπρόσωπό της, κο

δ) Όπως προκύπτει από τα ως άνω προσκομισθέντα στον έλεγχο Τ.Π.Υ, η επιχείρηση ' ' παρείχε υπηρεσίες φύλαξης στο από 01-01-2014/15-10-2014 και στο - από 01-01-2014/09-09-2014. Το κόστος των ανωτέρω υπηρεσιών αποτελεί ποσοστό 0,09% του κύκλου εργασιών της ελεγχόμενης περιόδου.

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος θεωρεί ότι οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η επιχείρηση το φορολογικό έτος 2014 με αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση ' ' - Α.Φ.Μ., για τη λήψη υπηρεσιών φύλαξης, είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη_κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν. 4172/2013» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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 δύναται 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.

.....

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 (Α170)».

Στην προκείμενη περίπτωση ο ν. 4337/2015 ο οποίος ισχύει, από 17-10-2015 επέφερε τις πιο κάτω τροποποιήσεις:

-Καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 (μέχρι και 31-12-2013) και 55 (μέχρι 26-07-2013) του ν. 4174/2013 (άρθρο 7 παρ. 6).

-Καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα που αυτές ίσχυαν, δηλ. από 26-7-2013 έως και 16-10-2015 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β') και συγκεκριμένα:

-Με το άρθρο 7 παρ. 3 ορίστηκε ότι από 17-10-2015, για παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 & 55 του ν. 4174/2013, για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12-10-2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, πλέον δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται οι κυρώσεις που ειδικότερα προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 4337/2015. Ειδικότερα οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 προβλέπουν ότι επιβάλλεται πρόστιμο, στην περίπτωση λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ποσό 20% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση και ως εκ τούτου σωστά επιβλήθηκε το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 28-12-2020 Έκθεση Μερικού (Επιτόπιου) Ελέγχου, εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./05-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", με διακριτικό τίτλο '.....', με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ. αριθ./2020(taxis)/2020 (elenxis) /2020 πράξης.

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

Ως προς το πρόστιμο του ΚΦΑΣ

Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2014 (υπ αριθ./...../2020)

του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: $(€125.922,35 \times 20\%) = 25.184,47€$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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