



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

**Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
E-mail : ded.ath@aaade.gr**

**Καλλιθέα 17.01.22
Αριθμός Απόφασης 141**

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. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17.09.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:** νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα τον δήμο και κεντρικό κατάστημα επί της οδού αριθμός ΤΚ:..... κατά των:

α) υπ' αριθ. / /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.10 - 31.12.10 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

β) υπ' αριθ. / /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αριθ./...../21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.10 - 31.12.10 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

β) υπ' αριθ./...../21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων αιτείται την ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 21.09.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17.09.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.: νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

Η ΕΙΔΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝ.ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, Τμήμα Α' Διοικητικής Υποστήριξης και Προγραμματισμού προληπτικών ελέγχων με την υπ' αρθ'/..... εντολή μερικού ελέγχου διενήργησε έλεγχο ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 (ΚΒΣ), Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), και Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) για τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011 στην ως άνω προσφεύγουσα επιχείρηση για τις διαπιστώσεις του οποίου συνέταξε την από 28.03.19 Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου την οποία με το υπ' αρθ' πρωτ. ΕΞ 2019/01.04.19 έγγραφό της διαβίβασε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ η οποία ακολούθως συνέταξε την από 13.07.21 έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι παρακάτω πράξεις:

α) Η υπ' αριθμ./...../21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.10 - 31.12.10 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 67.812,00 € πλέον ΦΠΑ 15.596,76 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§§1& 5, 12 § 1 , 13§ 1 & 2 και 18 §§2& 9 του Π.Δ. 186/92 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 27.124,80 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40 % της καθαρής αξίας , ήτοι 67.812,00 € Χ 40% = 27.124,80 €.

β) Η υπ' αριθμ./...../21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για λήψη δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 82.420,00 € πλέον ΦΠΑ 18.956,60 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§§1& 5, 12 § 1 , 13§ 1 & 2 και 18 §§2& 9 του Π.Δ. 186/92 με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 32.968,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν.4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας, ήτοι $82.420,00 \text{ €} \times 40\% = 32.968,00 \text{ €}$.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι η επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και 5 Ν. 4337/2015 σε βάρος της εταιρείας μας είναι παράνομη λόγω αντίθετης εγκυκλίου που δεν έλαβε υπόψη ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Χολαργού ως όφειλε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του Π.Δ. 186/90 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) ορίζονται ότι:

"1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση".

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 1 του Π.Δ. 186/90 (Βιβλία τρίτης κατηγορίας) ορίζονται ότι:

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 1 (Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις) του Π.Δ. 186/90 (Βιβλία τρίτης κατηγορίας) ορίζονται ότι:

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2523/97 (Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς) ορίζονται ότι:

1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και

στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **66 § 5** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι:

«5. 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 εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **55, παρ. 2 (γ')** του **N. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του ν. 4337/15 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζονται 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)

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.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είχε θέσει υπόψη του ελέγχου τα στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν ότι σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη ως λήπτρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων καθόσον:

α) Συνήψε την 06/10/2010 Σύμβαση Ανάθεσης Έργου με την εκδότρια εταιρεία ΑΦΜ σύμφωνα με την οποία υποχρεούταν η εταιρεία σε υποστήριξη μελετητικών έργων πληροφορικής καθώς και συντήρηση και αναβάθμιση των δικτύων και του εξοπλισμού πληροφορικής της προσφεύγουσα εταιρείας.

Την ανωτέρω συνταχθείσα σύμβαση έργου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης) με την υπ' αριθμόν 443/ 20-01-2011 κατάσταση συμφωνητικών του 4ου τριμήνου 2010 σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (παρ. 16 άρθρου 8 του Ν. 1882/1990).

β)Καταχώρησε όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ΑΦΜ στα τηρούμενα βιβλία της και οι εξοφλήσεις αυτών έγιναν μέσω επιταγών καθώς και δίσταμνων επιταγών στις περιπτώσεις που όριζε η νομοθεσία και δήλωσε αυτά στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών της εταιρείας για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2011.

γ) Η εκδότρια εταιρεία ΑΦΜ διέθετε μεταφορικά οχήματα για τις ανάγκες της λειτουργίας της και συγκεκριμένα το με αριθμό Φ.Ι.Χ. και το με αριθμό Ε.Ι.Χ. τα οποία πάρκαραν στον χώρο parking που διατηρεί η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 28.03.19 πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου της ΕΙΔΙΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝ.ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, Τμήμα Α' Διοικητικής Υποστήριξης και Προγραμματισμού προληπτικών ελέγχων με Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι:

α) Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο **01.01.10 – 31.12.10** ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 67.812,00 € πλέον ΦΠΑ 15.596,76, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Είδος	Αριθμός	Ημερομηνία	Ποσό	ΦΠΑ
Τ.Π.Υ.		30.11.10	3.850,00	885,50
Τ.Π.Υ.		30.11.10	45.000,00	10.350,00

Τ.Π.Υ.		30.11.10	725,00	166,75
Τ.Π.Υ.		31.12.10	8.400,00	1.932,00
Τ.Δ.Α.		30.11.10	7.185,00	1.652,55
Τ.Δ.Α.		30.11.10	2.652,00	609,96
ΣΥΝΟΛΑ			67.812,00	15.596,76

β) Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.11 – 31.12.11 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της (15) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 82.420,00 € πλέον ΦΠΑ 18.956,60 € όπως αναλυτικά αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
Τ.Π.Υ		31/10/2011	31.000,00	7.130,00
Τ.Π.Υ		31/10/2011	9.460,00	2.175,80
Τ.Π.Υ		31/10/2011	3.750,00	862,50
Τ.Δ.Α		28/07/2011	1.606,00	369,38
Τ.Δ.Α.		28/07/2011	3.710,00	853,30
Τ.Δ.Α.		02/08/2011	9.180,00	2.111,40
Τ.Δ.Α.		02/08/2011	4.265,00	980,95
Τ.Δ.Α.		02/08/2011	2.975,00	684,25
Τ.Δ.Α.		02/08/2011	3.144,00	723,12
Τ.Δ.Α.		31/10/2011	10.120,00	2.327,60
Τ.Δ.Α.		31/10/2011	4.272,00	982,56
Τ.Δ.Α.		31/10/2011	8.660,00	1.991,80
Τ.Δ.Α.		31/10/2011	4.290,00	986,70
Τ.Δ.Α.		31/10/2011	2.988,00	687,24
Π.Τ.		31/12/2011	-17.000,00	-3.910,00
ΣΥΝΟΛΑ			82.420,00	18.956,60

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ «.....» με ΑΦΜ:

.....

Επειδή, στην ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρεται επακριβώς ότι:

«Η εκδότρια των ως άνω φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με Α.Φ.Μ: δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις Φ.Π.Α. από τα έτη 2005 και 2006 αντίστοιχα και ως εκ τούτου βρίσκεται σε αδράνεια και δεν είναι δυνατόν να παρέχει υπηρεσίες και να πωλεί εμπορεύματα τα έτη 2010 και 2011.

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών δηλώσεων πελατών – προμηθευτών δεν παρουσιάζει αγορές - δαπάνες και ως εκ τούτου δεν δύναται να παρέχει υπηρεσίες, πολύ δε περισσότερο να πωλεί εμπορεύματα που ουδέποτε αγόρασε.

Οι αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης με Α.Φ.Μ: που εκδόθηκαν και προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, αναγράφουν διεύθυνση στα, διεύθυνση στην οποία ουδέποτε υπήρξε εγκατάσταση της εν λόγω εταιρίας και ενδέχεται να είναι πλαστή.

Από τις δηλώσεις πελατών προμηθευτών τρίτων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση με Α.Φ.Μ: εκδίδει φορολογικά στοιχεία για τα παρακάτω έτη, για τα οποία υπάρχει υπόνοια εικονικότητας:

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ
2007	116.012,26
2008	744.018,16
2009	536.469,29
2010	372.092,57
2011	248.158,26
2012	134.975,85
Συνολο	2.151.726,39

Από τα στοιχεία του ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια ότι τα στοιχεία που εκδίδονται από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ: είναι εικονικά καθώς ενώ η επιχείρηση βρίσκεται σε αδράνεια από το έτος 2005, μεθοδευμένα εξέδιδε φορολογικά στοιχεία από το 2007 έως και το 2012, προς διευκόλυνση διαφόρων επιχειρήσεων, μεταξύ αυτών και της ελεγχόμενης, για την απόδοση μειωμένων φόρων εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1313/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης

βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

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 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 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).

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 ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, 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) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, 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 και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

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.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και ειδικότερα στις σελίδες 31 και 32 αυτής αναφέρονται επακριβώς ότι: «Συνεκτιμώντας όλα τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) με φερόμενη ως εκδότρια την επιχείρηση «.....» είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους διότι εμφανίζουν συναλλαγές ανύπαρκτες και ουδέποτε πραγματοποιηθείσες.

Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» ζήτησε, έλαβε, αποδέχθηκε και καταχώρησε στα λογιστικά της βιβλία τα τιμολόγια του πίνακα 1, τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους με φερόμενη ως εκδότρια την επιχείρηση «.....» από την οποία έλαβε κατά τα έτη 2014 έως και 2015 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 50.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 11.638,00€.»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.03.19 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/21 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση των:

α) υπ' αριθ./...../21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.10 - 31.12.10 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

β) υπ' αριθ./...../21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01.11 - 31.12.11 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01.01.10 - 31.12.10

Πρόστιμο καθαρή αξία 67.812,00€ Χ 40% = 27.124,80 €

Διαχειριστική περίοδος 01.01.11 - 31.12.11

Πρόστιμο καθαρή αξία 82.420,00 € Χ 40 % = 32.968,00 €

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ 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 κοινοποίησή της.