



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 18/06/2019

Αριθμός απόφασης:2008

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/02/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την /2018 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 19/02/2019 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο αποστολής συμπληρωματικών στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/02/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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

Με την με αριθμ. πρωτ./......./...../ΕΜΠ...../2017 απόφαση του Συντονιστικού Οργάνου Επιθεώρησης και Ελέγχου (Σ.Ο.Ε.Ε.) όπως αυτή τροποποιήθηκε με την αριθμ. πρωτ./......./...../ΕΜΠ...../2018 απόφαση, διατάχθηκε **η διενέργεια φορολογικών ελέγχων προμηθευτριών εταιρειών, από την ΥΕΔΔΕ**, στο πλαίσιο της υπ' αριθμ./2016 (ΕΜΠ./......./2016) Παραγγελίας Εισαγγελέα Εγκλημάτων Διαφθοράς, ΑΒΜ ΕΔ/.....

Τέθηκε στη διάθεση των ελεγκτών της ΥΕΔΔΕ η με αριθμό--...../2012 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ, που αφορά επίσημα φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την εταιρεία και λήπτη Η κατάσχεση έγινε στις 23-02-2012 στο

Από ενδελεχή έρευνα που πραγματοποίησε η ΥΕΔΔΕ και η οποία αποτυπώνεται αναλυτικά στην από 19-12-2018 έκθεση των υπαλλήλων της κ. και κ. προέκυψε ότι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ήταν εκδότρια πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ανάμεσα σε αυτούς που έλαβαν και καταχώρησαν στα βιβλία τους φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ανωτέρω εταιρείας ήταν και η προσφεύγουσα. Κατόπιν αυτής της διαπίστωσης, εκδόθηκε η με αριθμ./...../2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου από τον Προϊστάμενο της ΥΕΔΔΕ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992, του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ), του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4174/2013.

Επιπλέον, από την ΥΕΔΔΕ εκδόθηκαν οι με αριθμ./...../..... και/...../2018 εντολές ελέγχου προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Τα εικονικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την «.....» με ΑΦΜ, κατασχέθηκαν από την ΥΕΔΔΕ και συντάχθηκε η με αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης και το με αριθμ./2018 σημείωμα ελέγχου κατάσχεσης.

Αναλυτικά τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ανά χρήση, παρουσιάζονται κατωτέρω:

ΧΡΗΣΗ 2012								
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			Τ.Π.Υ.	/2012	6.000,00	1.380,00	7.380,00	Ανάπτυξη, σχεδιασμός, υλοποίηση ιστοσελίδας για το
2			Τ.Π.Υ.	/2012	4.385,00	1.008,55	5.393,55	Δημιουργία 4 πλαστικοποιημένων πανό, 1000 διαφημιστικών φυλλαδίου, 1000 φάκελοι αλληλογραφίας, 2500, επαγγελματικές κάρτες επiskeπτηρίου τετράχρωμες.
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					10.385,00	2.388,55	12.773,55	

ΧΡΗΣΗ 2013								
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			Τ.Π.Υ.	/2013	22.700,00	5.221,00	27.921,00	Ανακατασκευή, αναδρομολόγηση καλωδιώσεων για σύστημα κάθετης προβολής (HUB) με σειριακό αριθμό
2			Τ.Π.Υ.	/2013	17.000,00	3.910,00	20.190,00	Ανακατασκευή συστήματος συμπίεση υγρού οξυγόνου με σειριακό αριθμό και αριθμό αναγνώρισης
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					39.700,00	9.131,00	48.111,00	

ΧΡΗΣΗ 2014								
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			T.Π.Υ.	/2014	14.500,00	3.335,00	17.835,00	Ανακατασκευή, αλλαγή καλωδιώσεων σε standard milbus και LINK 16 για πρωτότυπο σύστημα προσομοίωσης RADAR
2			T.Π.Υ.	/2014	25.000,00	5.750,00	30.750,00	Παροχή υπηρεσιών για οργάνωση πλάνου στο έργο, παροχή υπηρεσιών συμβουλευτικής, μελέτη καινοτομίας, μελέτη εξαγωγικού προσανατολισμού για προϊόντα τροφίμων
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					39.500,00	9.085,00	48.585,00	

ΧΡΗΣΗ 2015								
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			T.Π.Υ.	/2015	17.000,00	3.910,00	20.190,00	Μελέτη σκοπιμότητας για συμμετοχή στο πρόγραμμα της
2			T.Π.Υ.	/2015	4.000,00	920,00	4.920,00	Μελέτη για τη συμμετοχή στο πρόγραμμα
3			Δελτίο Αποστολής - T.Π.	/2015	23.500,00	5.405,00	28.905,00	Δράπανο RADIAL 1.5 m, Δράπανο κολονάτο 400mm, Δράπανο κολονάτο 200mm, πριονοκορδέλα μετάλλων, ηλεκτροσυγκόλληση, υδραυλικό διατρητικό, σταθερός τροχός, σερ κοπτικών.
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					44.500,00	10.235,00	54.015,00	

ΧΡΗΣΗ 2016								
Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			Τ.Π.Υ.	/2016	17.500,00	4.200,00	21.700,00	Εξωτερική αξιολόγηση εθνικής και ευρωπαϊκής νομοθεσίας.
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					17.500,00	4.200,00	21.700,00	

ΧΡΗΣΗ 2017								
Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
1			Τ.Π.Υ.	/2017	13.000,00	3.120,00	16.120,00	Σχεδιασμός - Ανάπτυξη και υλοποίηση ηλεκτρονικής πλατφόρμας τύπου SLACK για χρήση σε προγράμματα απομακρυσμένης εκπαίδευσης.
ΑΘΡΟΙΣΜΑ					13.000,00	3.120,00	16.120,00	

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στην εταιρία οι ως άνω συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ **είναι εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής.**

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα, εκδόθηκε το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999, το οποίο στις 22-11-2018 επιδόθηκε στη σύνοικο μητέρα του διαχειριστή Κ. επί της οδού στη

Ταυτόχρονα, επεδόθη στην κ. ο με αριθμό/2018 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 62 και 28 του Ν.4174/13, όπως ισχύουν, και η επιβολή του από τις διατάξεις των άρθρων 54^Α, 58, 58^Α και 59 κατά περίπτωση, όπως ισχύουν, του ιδίου νόμου (Κ.Φ.Δ.) καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

Στην εικοσαήμερη προθεσμία που ορίζεται στην κλήση προς ακρόαση για υποβολή έγγραφων απόψεων επί του σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν, η αρμόδια φορολογική αρχή, ήτοι η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλόγισε με την υπ. αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 πρόστιμο $44.500,00 \times 40\% = 17.800,00\text{€}$.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητεί την ακύρωση της προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, αφού οι συναλλαγές που τιμολογήθηκαν με τα υπό κρίση στοιχεία, έχουν λάβει χώρα κατά τα οριζόμενα στις σχετικές συμβάσεις με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....».
- Δεν μπορεί να εξαχθεί συμπέρασμα για τις υπό κρίση συναλλαγές με μόνο στοιχείο το γεγονός ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να εκπληρώνει τέτοιου είδους συμβάσεις.
- Δεν δύναται η προσφεύγουσα να γνωρίζει τα ειδικότερα στοιχεία λειτουργίας της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, αφού δεν είχε ποτέ κάποια ένδειξη ή υπόνοια αντισυμβατικής συμπεριφοράς

Επειδή στο άρθρο 13 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρχείωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή στο άρθρο 5 §§ 1, 2,5 και 7 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την

επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν. 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 εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....»

Επειδή, στο άρθρο 55 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και 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.»

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή επίσης σύμφωνα και με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** κρίθηκε ότι 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), του Ν.4093/2012, του Ν.4308/14 και του Ν. 4174/13 της ΥΕΔΔΕ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η επιχείρησημε αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εκτύπωσης διαφημιστικών καταλόγων, έδρα την και ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 2015 είναι εκδότης εικονικών στοιχείων για τους κάτωθι λόγους:

- [illegible]

Επομένως, τα στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα με εκδότρια την εταιρείακρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή, αφού βάσει των ανωτέρω, η τελευταία δεν θα μπορούσε να έχει εκτελέσει τις υπηρεσίες που περιγράφονται στις συμβάσεις με αντισυμβαλλόμενη την προσφεύγουσα.»

Επειδή όπως προκύπτει από σφραγίδα σε κατασχεθέν φορολογικό στοιχείο της εταιρίας η λήψη των στοιχείων αυτών έγινε και με σκοπό την επιδότηση της (σελ. 226 έκθεσης ελέγχου ΥΕΔΔΕ).

Επειδή με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, μας κοινοποιεί απάντηση της στο αίτημα της ΥΕΔΔΕ για παροχή στοιχείων και επιβεβαίωση δικαιούχων σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Για τη χρήση 2015, από την απάντηση της, δεν προκύπτει κάποια διαφοροποίηση ως προς το πόρισμα της εικονικότητας των συναλλαγών.

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 η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών έτσι ώστε να αντικρούσει τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή στοιχειοθέτησε πλήρως, επαρκώς κι εμπεριστατωμένα την κρίση της περί εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, υπό το πρίσμα ότι εκδόθηκαν για συναλλαγές που η εκδότρια επιχείρηση ήταν αδύνατον να εκτελέσει.

Επειδή στην παρ.3 περ.(β) του άρθρου 7 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 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζει η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

-Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (Πράξη/2018): $44.500,00 \cdot 40\% = 17.800,00\text{€}$.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

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.