



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-06-2019

Αριθμός Απόφασης: 1580

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, - **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη επί της οδού, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο της **Δ.Ο.Υ.** με το οποίο απεστάλη στη **Δ.Ο.Υ.** η από Έκθεση Ελέγχου σχετικά με την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, ο οποίος βάσει της ανωτέρω Έκθεσης Ελέγχου φέρεται να είναι εκδότης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Όπως προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών η προσφεύγουσα δήλωσε ως προμηθευτή την ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2012 για τρία φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 169.000,00 € και στη χρήση 2013 για πέντε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 182.680,00 €. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** η υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2012 και 2013.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, για την ορθή τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων, σε εκτέλεση της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2012 – 31/12/2012** και τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2013 – 31/12/2013**, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου, ορθής τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων. Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με την Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό πρόστιμο ποσού **68.000,00 ΕΥΡΩ**, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- 1) Αποδοχή και λήψη των κάτωθι τριών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με **Α.Φ.Μ.**, με ίχνος διάτρησης, τα οποία είναι εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία του συνόλου των φερόμενων ως συναλλαγών (ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές), κατά παράβαση των διατάξεων του άρ. 2 παρ. 1, άρ. 6 παρ. 1, του άρ. 12 παρ. 1 & 5, του άρ. 18 παρ. 1, 2 & 9, του άρ. 30, παρ. 1,2,4,7,8 & 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρ. 7 και 8 του Ν.4337/2018

A/A	Φορ. Στοιχείο	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.	Συν. Αξία
1	Τ.Π.Υ.	84.500,00	19.435,00	103.935,00

2	Τ.Π.Υ.	54.000,00	12.420,00	66.420,00
3	Τ.Π.Υ.	30.500,00	7.015,00	37.515,00
	Σύνολα	169.000,00	38.870,00	207.870,00

Για την παράβαση αυτή το πρόστιμο ανέρχεται σε 67.600,00 ΕΥΡΩ (169.000,00 X 40% = 67.600,00), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

- 2) Μη θεώρηση και μη τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας για το διαχειριστικό έτος 2012 και συγκεκριμένα για τους μήνες Οκτώβριο έως Δεκέμβριο του 2012, κατά παράβαση του άρ. 2 παρ. 1, άρ 6 παρ. 1 και άρ. 19 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρ. 5 του Ν.2523/1997, του άρ. 75 του Ν.3842/2010 και το άρ. 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

Για την παράβαση αυτή το πρόστιμο ανέρχεται σε 200,00 ΕΥΡΩ (600,00 : 3 = 200,00).

- 3) Ανακριβής υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρ. 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και συγκεκριμένα δε συμπεριέλαβε σε αυτές το Τ.Π.Υ. Νο. καθαρής αξίας 7.500,00 ΕΥΡΩ, εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την επιχείρηση - Α.Φ.Μ., κατά παράβαση του άρ. 20 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, του άρ. 75 του Ν.3842/2010 και του άρ. 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015.

Για την παράβαση αυτή το πρόστιμο ανέρχεται σε 200,00 ΕΥΡΩ (600,00 : 3 = 200,00).

Με την Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **73.072,00 ΕΥΡΩ**, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Αποδοχή και λήψη των κάτωθι πέντε φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με **Α.Φ.Μ.**, με ίχνος διάτρησης, τα οποία είναι εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία του συνόλου των φερόμενων ως συναλλαγών (ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές), κατά παράβαση των διατάξεων των άρ.1, 2, 4, 5, 6, 9, 10 και 13 του Ν.4093/2012 και των άρ. 7 και 8 του Ν.4337/2018

A/A	Φορ. Στοιχείο	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.	Συν. Αξία
1	Τ.Π.Υ.	37.000,00	8.510,00	45.510,00
2	Τ.Π.Υ.	24.000,00	5.520,00	29.520,00
3	Τ.Π.Υ.	60.000,00	13.800,00	73.800,00
4	Τ.Π.Υ.	40.000,00	9.200,00	49.200,00
5	Τ.Π.Υ.	21.680,00	4.986,00	26.666,00
	Σύνολα	182.680,00	42.016,00	224.696,00

Για την παράβαση αυτή το πρόστιμο ανέρχεται σε 73.072,00 ΕΥΡΩ (182.680,00 X 40%

= 73.072,00), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας. Ο έλεγχος θα μπορούσε να καταλήξει ίσως ότι υπήρξε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής καθώς τα αναγραφόμενα έργα υλοποιήθηκαν.
- 2) Ο τρόπος εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων ήταν απολύτως νόμιμος, όπως έγινε δεκτό με την ΠΟΛ.1143/2015.
- 3) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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. 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την

έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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 την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64** του **Ν.4174/2013** 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από Έκθεση Μερικού Ελέγχου, ορθής τήρηση Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων, σύμφωνα με την οποία, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις και τα πορίσματα της από Έκθεσης Ελέγχου, ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 – Ν4174/2013)

της **Δ.Ο.Υ.** για τον εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων στην οποία διαπιστώνεται, μεταξύ των άλλων, ότι ο με **Α.Φ.Μ.** ήταν εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και β) διενεργώντας ελεγκτικές διαπιστώσεις ο ίδιος, όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κατέληξε με εμπειριστατωμένο τρόπο στο πόρισμα ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία του συνόλου των φερόμενων ως συναλλαγών (ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές).

Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται και στοιχειοθετείται, μεταξύ των άλλων, από τα κάτωθι:

Όπως αναλυτικά καταγράφεται στην προαναφερόμενη από Έκθεση Ελέγχου, ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 – Ν4174/2013) της **Δ.Ο.Υ.** ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα για τον, με **Α.Φ.Μ.**, εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων:

- Ο φορολογούμενος δήλωσε ψευδή στοιχεία στη φορολογική αρχή αναφορικά με την έδρα της επιχείρησής του, προκειμένου να προβεί σε έναρξη εργασιών, καθώς αμέσως μετά την υπογραφή της σύμβασης μίσθωσης, εξαφανίστηκε χωρίς ποτέ να εισέλθει στο χώρο, ούτε να δηλώσει σχετική μεταβολή έδρας στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρ. 36 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1102/2005.
- Δε διέθετε επαγγελματικά μέσα για την εξυπηρέτηση του αντικειμένου της επιχείρησής του
- Δεν απασχολούσε προσωπικό στην επιχείρησή του ούτε υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ.
- Θεώρησε ένα (1) μπλοκ Α.Π.Υ. με αρ. Π.Θ., σελ. 1 – 50, ενώ σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις φέρεται να έχει εκδώσει 157 φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2008, 2009, 2012, 2013 και 2014 σε διαφορετικούς επιτηδευματίες.
- Δεν προέβη σε καμία αγορά οποιουδήποτε μηχανολογικού εξοπλισμού, αγαθού ή μεταφορικού μέσου για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων του
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009 έως 2015.
- Δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2010, 2011, 2012, 2013.
- Δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το έτος 2014.
- Δεν έχουν υποβληθεί καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τα έτη 2008, 2009, 2012 και 2013.

Όπως αναλυτικά καταγράφεται στην προαναφερόμενη από Έκθεση Μερικού Ελέγχου, ορθής τήρησης Βιβλίων και Έκδοση Στοιχείων της **Δ.Ο.Υ.** ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα σχετικά με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία:

- Η προσφεύγουσα έλαβε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία και τα δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 για τις χρήσεις 2012 και 2013
- Η προσφεύγουσα δεν τήρησε βιβλία Β΄ κατηγορίας για το έτος 2012 και συγκεκριμένα για τους μήνες από Οκτώβριο μέχρι και Δεκέμβριο, οι δε σχετικές εκτυπώσεις έγιναν σε αθεώρητες καταστάσεις
- Σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του υποκαταστήματος ΙΚΑ η προσφεύγουσα απασχολούσε 10 άτομα στη χρήση 2012 και 8 άτομα στη χρήση 2013
- Σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της η, η προσφεύγουσα τα έτη 2012 και 2013 δε διέθετε κανενός είδους μηχανήματος έργου.
- Η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα συμφωνητικών που υπέγραψε με την – Α.Φ.Μ., που κατά δήλωση της αφορούσαν έργα που έπρεπε να κατασκευάσει γι' αυτήν και τα οποία η προσφεύγουσα τα έδωσε υπεργολαβία στον, με Α.Φ.Μ., ο οποίος με τη σειρά του για τα έργα αυτά εξέδωσε τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία. Ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι σε όλα τα συμφωνητικά αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εκπροσωπείται νόμιμα από τον, για τον οποίο βάσει του αρχείου της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτει να έχει κάποια ιδιότητα με την οποία να δεσμεύει την προσφεύγουσα (διαχειριστής ή μέλος).
- Η προσφεύγουσα κατείχε το Φ.Ι.Χ. (.....) από τις 30/10/2012, όμως το χρονικό διάστημα από 20/12/2011 έως και τις 10/08/2014 τέθηκε σε ακινησία.
- Για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων ετών 2012 και 2013 το 2015, των οποίων η αξία έκαστου υπερβαίνει τα 15.000,00€, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο δίγραμμες επιταγές ή αλλά τραπεζικά έγγραφα, παρά μόνο αποδείξεις είσπραξης από τον και αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής της ίδιας, από τις οποίες προκύπτει σύνολο εξοφλήσεων τοις μετρητοίς 432.566,00€ μέσα σε διάστημα 43 ημερών (από 29/06-18/07 του 2015). Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι από τις 28/06/2015 υπήρχαν κεφαλαιακοί περιορισμοί στην χώρα, αμφισβήτησε τη δυνατότητα της προσφεύγουσας να είχε την ανάλογη ρευστότητα εκτός τραπεζικού συστήματος για να αποπληρώσει τις φερόμενες ως συναλλαγές της με τον, Με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής συναλλαγές τέτοιου οικονομικού μεγέθους και σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα εξοφλούνται μέσω τραπεζικού συστήματος. Επομένως, σύμφωνα με τον έλεγχο οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για αδυναμία με νόμιμο τρόπο εξόφλησης από μέρους της, του προμηθευτή της, δεν έγιναν δεκτοί ως μη βάσιμοι.

Επισημαίνεται δε ότι λόγω της φύσης των εργασιών για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, όπως αυτές παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί δεν μπορούσε να

γίνει αυτοψία από τον έλεγχο, μετά την πάροδο τόσων ετών, για να διαπιστωθεί η υλοποίηση τους. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ορθώς τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς την ποσότητα και την αξία του συνόλου των φερόμενων ως συναλλαγών (ανύπαρκτες στο σύνολο συναλλαγές).

No & Ημερομηνία	Περιγραφή-Αιτιολογία
.....	Εργασίες ανύψωσης –τοποθέτησης μεταλλικών αντιστηρίξεων
.....	Εργασίες ανέγερσης μεταλλικών αντιστηρίξεων στο Μετρό Θεσσαλονίκης
.....	Εργασίες ανέγερσης μεταλλικών αντιστηρίξεων στο Μετρό Θεσσαλονίκης
.....	Εργασίες ισοπέδωσης –διαστρώσεις-διατρήσεις τσιμεντοπασσάλων-συναρμολόγηση βάσεων και τοποθέτηση φωτοβολταϊκών πανελών
.....	Εργασίες ισοπέδωσης –διαστρώσεις-διατρήσεις τσιμεντοπασσάλων-συναρμολόγηση βάσεων και τοποθέτηση φωτοβολταϊκών πανελών
.....	Αποξήλωση αντιστηρίξεων στο Μετρό Θεσσαλονίκης
.....	Αποξήλωση αντιστηρίξεων στο Μετρό Θεσσαλονίκης
.....	Εργασίες ανέγερσης μεταλλικών αντιστηρίξεων στο Μετρό Θεσσαλονίκης

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23, περ. β΄ του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015: «Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015».

Επειδή, σύμφωνα με την πράξη νομοθετικού περιεχομένου σχετικά με την «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α΄/28.06.2015) στο άρθρο πρώτο ορίζεται ότι: «1. Η χρονική περίοδος από 28 Ιουνίου έως και 6 Ιουλίου κηρύσσεται τραπεζική αργία. Η τραπεζική αργία καταλαμβάνει όλα τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα με οποιαδήποτε μορφή, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ν. 4261/2014 (Α΄ 107), το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, τα ιδρύματα πληρωμών του ν. 3862/2010 (Α΄ 113) και τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος του ν. 4021/2011 (Α΄ 218), τα υποκαταστήματα και τους αντιπροσώπους ιδρυμάτων πληρωμών και ιδρυμάτων

ηλεκτρονικού χρήματος που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα (στο εξής, τα «ιδρύματα»)). Τελικά η τραπεζική αργία παρατάθηκε μέχρι τις 13/07/2015.

Επειδή, η εξόφληση των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων μετρητοίς σύμφωνα με τις αποδείξεις εισπραξης του και αντίστοιχες αποδείξεις πληρωμής της ελεγχόμενης διενεργήθηκε ως κάτωθι:

Αποδείξεις εισπραξης		Αποδείξεις πληρωμής		Παρατηρήσεις
No & Ημερομηνία	Ποσό	No & Ημερομηνία	Ποσό	
.../18-07-2015	26.666,00	../18-07-2015	26.666,00	Εξόφληση Τιμ.
.../16-07-2015	73.800,00	../16-07-2015	73.800,00	Εξόφληση Τιμ.
.../13-07-2015	29.520,00	../13-07-2015	29.520,00	Εξόφληση Τιμ.
.../10-07-2015	45.510,00	../10-07-2015	45.510,00	Εξόφληση Τιμ.
.../08-07-2015	66.420,00	../08-07-2015	66.420,00	Εξόφληση Τιμ.
.../04-07-2015	37.515,00	../04-07-2015	37.515,00	Εξόφληση Τιμ.
.../01-07-2015	49.200,00	../01-07-2015	49.200,00	Εξόφληση Τιμ.
.../29-06-2015	103.935,00	../29-06-2015	103.935,00	Εξόφληση Τιμ.
Σύνολα	432.566,00		432.566,00	

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, καθώς δεν λειτουργούσε στην έδρα που είχε δηλώσει, δεν είχε αγορές ή προσωπικό ή μηχανήματα για εκτελεί τις εργασίες που αναλάμβανε. Το γεγονός δε ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει στην προσφεύγουσα το 2012 ήταν συνολικής αξίας **207.870,00 ΕΥΡΩ** και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει στην προσφεύγουσα το 2013 ήταν συνολικής αξίας **224.696,00 ΕΥΡΩ**, ήτοι συνολικής αξίας **432.566,00 ΕΥΡΩ** παρέμεναν απλήρωτα για χρόνια και εξοφλήθηκαν μέσα σε 43 ημέρες (από 29/06-18/07/2015) μετρητοίς από την προσφεύγουσα, όταν εκδόθηκε η ΠΟΛ.1143/2015, λόγω των capital controls, καθώς ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων ζήτησε να του εξοφληθούν τα υπό εξέταση τιμολόγια αξίας **432.566,00 ΕΥΡΩ** μετρητοίς, λόγω του ότι οι τραπεζικοί του λογαριασμοί ήταν δεσμευμένοι, γεγονός όμως που δεν τον οδήγησε να ζητήσει να του εξοφλήσει η προσφεύγουσα νωρίτερα το χρέος της, μέρος του οποίου μεταφέρεται από το 2012, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι α) η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι είχε στη διάθεση της χρηματικά ποσά αυτού του μεγέθους, εκτός τραπεζικού συστήματος, β) ειδικά για το 2015 που η προσφεύγουσα με την υπ. αριθ. 2389 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δήλωσε ακαθάριστα έσοδα χρήσης 8.280,00 ΕΥΡΩ, φορολογητέες ζημίες χρήσης 1.030,91 ΕΥΡΩ και φορολογητέες ζημίες παρελθουσών χρήσεων Ζημίες 16.664,21 ΕΥΡΩ και γ) με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής συναλλαγές τέτοιου οικονομικού μεγέθους και σε τόσο σύντομο χρονικό διάστημα εξοφλούνται μόνο μέσω τραπεζικού συστήματος, ακόμα κι αν δεχθούμε ότι η εξόφληση των φορολογικών αυτών στοιχείων θα μπορούσε να ήταν νομότυπη δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίησή της.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, `` Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.`` «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γινόταν με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών» (ΔΕΦΑΘ 461/2013). (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η ίδια λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, διότι η εξόφληση του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου δεν έγινε με έμβασμα μέσω τραπέζης, αλλά με μετρητά και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, το οποίο να αιτιολογεί την προέλευση του χρηματικού ποσού. Συνεπώς, η απλή επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας ότι είχε ελεγχθεί η φορολογική ταυτότητα του αντισυμβαλλόμενου, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διακρίνεται για την ακρίβεια και την πληρότητα του. Επιπρόσθετα,

λαμβάνοντος υπόψη ότι η συνεργασία της προσφεύγουσας με τον εκδότη των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων ήταν επαναλαμβανόμενη δεν είναι δυνατό να δεχθούμε ότι δεν είχε αντιληφθεί ότι ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012** και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2012 – 31/12/2012**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Α/Α παρ/σης	Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
1 ^η	Πρόστιμο (169.000,00 X 40,00% = 67.600,00)	67.600,00
2 ^η	Πρόστιμο (600,00 / 3)	200,00
3 ^η	Πρόστιμο (600,00 / 3)	200,00
	ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	68.000,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Πρόστιμο (182.680,00 X 40,00% = 73.072,00)	73.072,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.072,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.