



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, 23/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1684

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 **23/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....»

Δ.Τ. «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στη, κατά: **α) της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 -31/12/2011, **β) της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012, **γ) της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Το υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ υπόμνημα της προσφεύγουσας για κατάθεση συμπληρωματικών στοιχείων.

6. Τις από 28/01/2019 απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών**.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2019** 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, του υπομνήματος της προσφεύγουσας υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό/2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την εξακρίβωση της ορθής τήρησης των διατάξεων του ΚΒΣ/ ΚΦΑΣ. Ο έλεγχος ενήργησε κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./2017 έγγραφου του Σ.Δ.Ο.Ε /Π.Δ. Αττικής, (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Αθηνών/2017), με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, η από 30.10.2015 έκθεση ελέγχου για την ελεγχόμενη επιχείρηση του με Α.Φ.Μ Το πόρισμα του ελέγχου ήταν ότι η εν λόγω επιχείρηση κατά την περίοδο 01.01.2011-31.12.2013 είναι εκδότρια πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα αναφέρει ότι ιδρύθηκε με **μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων.**

Από την ίδια ως άνω έκθεση προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία συγκεκριμένα:

- 1) κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.1.2011 έως 31.12.2011 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο –Τιμολόγιο- ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 13.592,45 ευρώ
- 2) κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.1.2012 έως 31.12.2012 έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία –Τιμολόγια- ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 18.214,11 ευρώ.
- 3) κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01.1.2013 έως 31.12.2013 έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία –Τιμολόγια- ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 58.555,24 ευρώ.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα, εκδόθηκε το με αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, επεδόθη σε αυτήν την 26-11-2018 και της δόθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να εκφράσει τυχόν αντιρρήσεις της. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ. υπόμνημά της/2018.

Κατόπιν, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη και το υπόμνημα της προσφεύγουσας υπ. αριθμ. πρωτ./2018 εξέδωσε τις οριστικές πράξεις και καταλόγισε:

- α) Με την υπ. αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 – 31.12.2011 πρόστιμο $13.592,45 \times 40\% = 5.436,98\text{€}$

β) Με την υπ. αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 – 31.12.2012 πρόστιμο $18.214,11 \cdot 40\% = 7.285,65\text{€}$.

γ) Με την υπ. αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013 – 31.12.2013 πρόστιμο $58.555,24 \cdot 40\% = 23.422,10\text{€}$.

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

- Τα επιβληθέντα πρόστιμα του αρ. 7 του Ν. 4337/2015 είναι ακυρωτέα ενόψει της κατάργησης της επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις που σχετίζονται με τη λήψη / έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ευμενέστερη για το φορολογούμενο είναι η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, με την οποία δεν επιβάλλεται πλέον από 1-2-2016 διοικητικό πρόστιμο για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων, εφόσον οδηγεί στην συγκεκριμένη περίπτωση και ενόψει των δεδομένων της σε ευνοϊκότερο γι' αυτόν αποτέλεσμα (ΣτΕ 102/2015). Ο νομοθέτης αρχικά με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 προσδίδοντας ιδιαίτερη απαξία στις πράξεις έκδοσης εικονικών τιμολογίων, θέσπισε για αυτές την επιβολή αυστηρών διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, και στη συνέχεια με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, διατηρώντας τις ισχύουσες ποινικές κυρώσεις, μετέβαλε τις αντιλήψεις του επί του ύψους του επιβλητέου προστίμου, το οποίο και περιορίσε σε μικρότερο ποσό, και στη συνέχεια, με τις διατάξεις των άρθρων 7 παρ. 3β και 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, αξιολογώντας εκ νέου με επιεικέστερο τρόπο τις εν λόγω παραβάσεις εξέφρασε τη βούληση να μειωθούν ακόμη περισσότερο τα επιβαλλόμενα πρόστιμα για όσες παραβάσεις είχαν τελεσθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου τούτου, και περαιτέρω εξέφρασε τη βούληση, όπως προκύπτει και από τα αναφερόμενα στην αιτιολογική του έκθεση επί του άρθρου 3 παρ. 4, αυτές να τιμωρούνται από 1-2-2016 και εφεξής μόνο με τις θεσπισθείσες νέες ποινικές κυρώσεις, και να μην επιβάλλεται πλέον γι' αυτές οποιαδήποτε διοικητική κύρωση (πρόστιμο).
- Εσφαλμένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής ως προς την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων λόγω της πλημμελούς εκτίμησης των αποδείξεων και της εσφαλμένης ερμηνείας των εφαρμοστέων νομικών διατάξεων.
- Ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν, τα σε βάρος της εταιρίας πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν ενόψει της καλής πίστης της.

Επειδή, οι διατάξεις του Άρθρου 2§1 Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2011 και 2012, ορίζουν:

«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, οι διατάξεις του Άρθρου 18§2 Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων του Π.Δ. 186/1992 όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2011 και 2012, ορίζουν:

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, στο άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92 όπως ισχύει για τις χρήσεις 2011 και 2012 ορίζεται ότι:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 στα άρθρα 1§1, 2§1,3 και 10§8 του ν. 4093/2012 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ» όπως ισχύει για τη χρήση 2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.....

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 19§4 του Ν.2523/97 αναφέρεται ότι: *«4. 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 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.....*

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επί της ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής.»

Επειδή, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο ΚΒΣ και ΚΦΑΣ της 25.05.2017 της Ειδικής Γραμματείας (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, (αριθμ. πρωτ. ΣΔΟΕ/2017, αριθμ. πρωτ. ΦΑΕ Αθηνών/2017) και αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ & ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών στη σελ. 3, διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Η επιχείρηση του του με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή τεχνικών έργων, έδρα την οδό του Δήμου και ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, για τις διαχειριστικές περιόδους 2011, 2012 και 2013 είναι εκδότης εικονικών στοιχείων για τους κάτωθι λόγους:

- Ήταν αδύνατο να έχει τόσο μεγάλο εύρος αντικειμένου εργασιών (χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων, υπηρεσίες συντήρησης οχημάτων, χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών οχημάτων, χονδρικό εμπόριο ξυλείας, χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, υπηρεσίες αναψυκτηρίου)
- Υπέβαλλε πλαστές φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ δηλώνοντας ανύπαρκτες διαφορές
- Ουδέποτε ασχολήθηκε με κατασκευαστικές εργασίες και δεν εκτέλεσε κατασκευαστικά έργα
- Από τις αιτιολογίες των τιμολογίων, αν και εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες που αναφέρονται σε αυτά, προκύπτει, ότι θα πρέπει να χρησιμοποιήθηκε εξειδικευμένο προσωπικό. Από το ΙΚΑ όμως προκύπτει, ότι απασχόλησε προσωπικό από τον 07/2011 έως και τον 05/2012 με ειδικότητες βαφέα, θυρωρού και υπαλλήλου γραφείου.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ.

- Ουδέποτε αγοράστηκαν οικοδομικά υλικά, ούτε χρησιμοποιήθηκε υπεργολάβος ενώ δηλώθηκε από το σύστημα του TAXIS, από κάποιες επιχειρήσεις άσχετες με τον κατασκευαστικό κλάδο και με ελάχιστα τιμολόγια μικρής αξίας.

Επομένως, τα στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα κρίνονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή.»

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, 3640/2011, 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 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:

«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 21/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (Πράξη/2018):
13.592,45*40%= 5.436,98€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (Πράξη/2018):
18.214,11*40%=7.285,64€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

**- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 (Πράξη/2018):
58.555,24*40%= 23.422,10€**

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

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

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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