



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 01-11-2019

Αριθμός Απόφασης: 2960

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

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

4. Την με αριθμό πρωτ./03-06-2019 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, κατά της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./03-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 162.276,00 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 405.690,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.308,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ. 1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ.1 και 21 παρ.2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015.

Οι ως άνω παραβάσεις διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), συνεπεία της με αρ./03-09-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Α3 τμήματος προληπτικών ελέγχων της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία εκδόθηκε για την επεξεργασία των κατασχεμένων με την υπ' αρ./23-03-2017 Έκθεση Κατάσχεσης φορολογικών στοιχείων και συνεπεία του με αρ./2015 πληροφορικού δελτίου της ίδιας Υπηρεσίας .

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Η από 25-02-2019 έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να αποτελεί έρεισμα εκδόσεως της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου η οποία φέρεται εκδοθείσα στις 09-04-2018;ήτοι ένα χρόνο πριν και για το λόγο αυτό δεν μπορεί να γίνει ακριβής και σαφής προσδιορισμός της έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη.
- Δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου, εξ' απόψεως τηρήσεως των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, αφού ενώ η από 25-04-2019 έκθεση ελέγχου τιτλοφορείται «Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/192 (Κ.Β.Σ.) και Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επί του σώματος της στη σελ. 23 αναγράφονται ως «Ισχύουσες Διατάξεις» οι διατάξεις του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) αλλά και του Ν.2523/1997.

- Στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν περιλαμβάνονται τα ουσιώδη στοιχεία νομιμότητας της κλήσης προς ακρόαση καθώς δεν παρέχεται στον «ενδιαφερόμενο η ευχέρεια να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα» (αρ. 6 του Ν.2690/1999), ούτε αναφέρονται συγκεκριμένως τα στοιχεία που αιτιολογούν την φερομένη διαπίστωση, όπως ορίζει ρητώς η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, σε κανένα σημείο δεν αναγράφονται οι ελεγκτικές ενέργειες στις οποίες προέβη η φορολογική αρχή.
- Εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κυρώσεως και εν προκειμένω εφαρμογή του άρθρου 3 του Ν.4337/2015.
- Ανατιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τους τυπικούς λόγους

Επειδή, η με αριθμό/2019 (α/α taxis/2019) προσβαλλόμενη πράξη, συνοδεύεται από την από 26/02/2019 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 06/05/2019, όπου στην έκθεση επίδοσης αναγράφεται ότι επιδίδεται η με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, στο σώμα της φέρει ως αριθμό (taxis) το νούμερο έτους 2019 και ως αριθμό (elenxis) το νούμερο έτους 2019, και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα σύγχυσης ως προς την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, δεν τίθεται θέμα σύγχυσης, ως προς τη νομιμότητα του ελέγχου, εξ' απόψεως τηρήσεως των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα καθώς τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για την επιβολή του προστίμου, ήτοι διατάξεις της παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1,2,3 και 4,5 παρ. 1,2,3,4,10,11 και 12, 9 παρ.1 και 21 παρ.2 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015.

Επειδή, ακολουθήθηκε από τον έλεγχο η Νόμιμη Διαδικασία, όπως αυτή ορίζεται από το Ν.4174/2013, και εκδόθηκαν πλήρως αιτιολογημένες οι Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου, αλλά και δόθηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης με βάσει το με αριθμό/14-1-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων-Κλήση προς ακρόαση και τον με αριθμό/14-1-2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, το οποίο της κοινοποιήθηκε νομίμως στις 16/1/2019.Επί του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε στην φορολογική αρχή την με αρ. πρωτ./04-02-2019 έκθεση απόψεων.

Επειδή, κατά την έκδοση της Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, οι οποίες ορίζουν ότι : «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.»

Συνεπώς οι τυπικοί λόγοι που προβάλλει η προσφεύγουσα για ακύρωση της επίδικης πράξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς την εικονικότητα των συναλλαγών

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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.».

Επειδή, στο άρθρο 6 § 1 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του

και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης είτε σε τρίτη χώρα».

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (**ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015**), 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την **απόφαση 116/2013 ΣτΕ** 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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα στην διαχειριστική

χρήση 2013, έλαβε, τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 405.690,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 93.308,70 €, εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι **εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής**, ως κάτωθι:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	/11/2013	Τ.ΔΑ 91	74.470,00	17.128,10	91.598,10
2	/11/2013	Τ.Π.Υ.100	125.950,00	28.968,50	154.918,50
3	/12/2013	Τ.ΔΑ 124	79.320,00	18.243,60	97.563,60
4	/12/2013	Τ.Π.Υ.128	125.950,00	28.968,50	154.918,50
	ΝΟΛΟ		405.690,00	93.308,70	498.998,70

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 26/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τους κάτωθι λόγους:

➤ Ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε συνεπεία του με αρ./15-09-2015 πληροφοριακού δελτίου της ΥΕΔΔΕ Αττικής. Στο ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο, καταγγέλλεται η επιχείρηση με ΑΦΜ ότι αποτελεί μία εικονική επιχείρηση που δημιουργήθηκε με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από την έρευνα που πραγματοποίησε η ανωτέρω υπηρεσία διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός κυκλώματος έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων όπου εμπλέκονται οι κάτωθι επιχειρήσεις: 1) ΑΦΜ, 2) ΑΦΜ, 3) ΑΦΜ 4) ΑΦΜ, 5) ΑΦΜ καθώς και άλλες επιχειρήσεις με μικρότερο μέγεθος και σημασία. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις χωρίς να έχουν πραγματικές αγορές από το εσωτερικό, σημαντικές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εισαγωγές από τρίτες χώρες, χωρίς να διαθέτουν προσωπικό και χωρίς καμία πραγματική δραστηριότητα εκδίδουν μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας έτσι να δείξουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στην συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο δημιούργησαν μία πυραμίδα από τις ανωτέρω επιχειρήσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία αρχίζει από τον ελεγχόμενο Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ανωτέρω επιχειρήσεις είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία.

➤ Για την εκδότρια εταιρεία των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2015 έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία έκδοσης και συνολικής καθαρής αξίας

10.541.726,90€. και στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και 2016 εξέδωσε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.636.594,84 € καθώς για την ανωτέρω προέκυψε ότι δεν υπέβαλλε Δηλώσεις Εισοδήματος - Φ.Π.Α., δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν εμφάνιζε επαρκούς ύψους αγορές από το εσωτερικό ή το εξωτερικό, οι λήπτριες επιχειρήσεις υπέβαλαν σε τριάντα επτά (37) περιπτώσεις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν4446/16 δεχόμενοι έτσι την μη νομιμότητα αυτών των συναλλαγών, η δε συνολική καθαρή αξία αυτών των συναλλαγών είναι 1.569.454,53€ καθώς και ότι σε βάρος του (τελευταίου διαχειριστή) υπάρχει παράβαση των άρθρων 98,386 παρ. 1 Π.Κ. «Απάτη κατ' εξακολούθηση» καθώς και ότι τυγχάνει κάτοχος δύο (2) ΑΦΜ ήτοι ΑΦΜ και τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών απενεργοποίησε.

➤ Οι υπό κρίση συναλλαγές εξοφλήθηκαν με επιταγές για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι: « Όλες οι επιταγές εμφανίζονται προς είσπραξη στο κατάστημα Κανείς από όσους εισπράττουν τις ανωτέρω επιταγές δεν έχει καμία σχέση με την είτε ως διαχειριστής, είτε ως εργαζόμενος είτε ως προμηθευτή. Ο μόνος που έχει σχέση όχι όμως με την αλλά με την ελεγχόμενη οντότητα και εισέπραξε την επιταγή Νο ποσού 38.950,00€ με ημερομηνία 25-08-2015 και στην συνέχεια κατέθεσε όλο το ποσό σε ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό στην τράπεζα με ΑΦΜ κατέχει διάφορες θέσεις στο Δ.Σ. της ελεγχόμενης οντότητας ,ως προκύπτει από την συνημμένη εκτύπωση των σχέσεων φορολογούμενου, ενώ την περίοδο έκδοσης των επίμαχων φορ. στοιχείων έχει την ιδιότητα του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου της επιχείρησης».

➤ Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:«...επί των Τ.Π.Υ./29-11-2013 και Τ.Π.Υ./31-12-2013 καθαρής αξίας 125.950,00€ εκάστου δεν αναγράφεται η παρακράτηση φόρου εργολάβων 3% ήτοι 3.788,50€ ούτε και έγινε η παρακράτηση του ποσού 3.788,50€ ανά Τ.Π.Υ. ως προκύπτει τόσο από το αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή όσο και από την εξόφληση με επιταγές του συνόλου της αξίας των ληφθέντων φορ. στοιχείων, χωρίς την αφαίρεση του φόρου εργολάβων που θα έπρεπε να είχε παρακρατηθεί και ανέρχεται σε 7.557,00€. Επιπλέον ο έλεγχος διαπιστώνει ότι στις 29-11-2013 και ώρα 07.08 εκδίδεται το Τ.ΔΑ 91 καθαρής αξίας 74.470€ που αφορά την αγορά και μεταφορά των απαραίτητων υλικών για την πραγματοποίηση του έργου και την ίδια ημέρα ολοκληρώνονται οι εργασίες και εκδίδεται το Τ.Π.Υ. 100 με ώρα 13.50 καθαρής αξίας 125.950,00€ δηλ. μέσα σε επτά ώρες ολοκληρώθηκαν εργασίες καθαρής αξίας 125.950,00€. Το ίδιο παρατηρείται και με το Τ.ΔΑ/28-12-2013 και ώρα 17.19 και το αντίστοιχο Τ.Π.Υ./31-12-2013 και ώρα 17.42 καθαρής αξίας 125.950,00€.»

➤ Ως προς τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ο έλεγχος έκρινε : «Το μόνο νέο στοιχείο που προσκομίζει η ελεγχόμενη οντότητα είναι μία ολιγοσέλιδη τεχνική έκθεση για την

αναγκαιότητα πραγματοποίησης εργασιών στις εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας στα Οινόφυτα, χωρίς από αυτήν να αποδεικνύεται και η πραγματοποίηση των εργασιών. Επίσης προσκόμισε το από 01/10/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και της το οποίο φέρει σφραγίδες και των δύο οντοτήτων με αντίστοιχες υπογραφές. Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι αντίστοιχο συμφωνητικό προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα με το με αρ. πρωτ./07-04-2017 υπόμνημα της Τα δύο αυτά συμφωνητικά δεν διαφέρουν στο περιεχόμενο ωστόσο το μεν πρώτο φέρει σφραγίδες και υπογραφές και των δύο οντοτήτων ενώ στο πρώτο δεν φέρει σφραγίδα και υπογραφή της, για δε την ελεγχόμενη οντότητα δεν φέρει σφραγίδα αλλά αναγράφει τα στοιχεία της οντότητας η δε υπογραφή είναι διαφορετική από την υπογραφή στο πρώτο συμφωνητικό. Τέλος ο έλεγχος παρατηρεί ότι η τεχνική έκθεση δεν αναφέρει συγκεκριμένη ημερομηνία αλλά αναγράφει γενικά Οκτώβριος 2013 ενώ το ιδιωτικό συμφωνητικό ανάμεσα στις δύο οντότητες φέρει ημερομηνία 01-10-2013. Έτσι ακόμη και αν δεχθούμε ότι η τεχνική έκθεση συντάχθηκε και αυτή στις 01-10-2013 είναι πρακτικά αδύνατο την ίδια ημερομηνία η να έλαβε γνώση του έργου, να έκανε προσφορά στην ελεγχόμενη οντότητα και να υπογράφηκε και το μεταξύ τους συμφωνητικό»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣΤΕ 2223/95**).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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, ως λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, η οποία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Οι δε ισχυρισμοί και τα στοιχεία που επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ομοίως είχαν προβληθεί κατά την διάρκεια του ελέγχου τα οποία ωστόσο απορρίφθηκαν από τον έλεγχο για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω.

Επειδή, η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η δε προσφεύγουσα από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν απέδειξε το αντίθετο, και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην 26/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται 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 αριθμό πρωτοκόλλου/03-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.

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

ΧΡΗΣΗ 2013

Πρόστιμο άρθρου αρ. 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν.4337/2015: **162.276,00 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.