



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26 /11/ 2019

Αριθμός Απόφασης 3221

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **03/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και τον δ.τ. με ΑΦΜ που εδρεύει στην Κηφισιά-Αττικής, οδός, υπό την ιδιότητα της καθολικής διαδόχου της ανωνύμου επιχείρησης με το δ.τ. με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά:

-Της υπ' αριθμ./**29-05-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **03/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και τον δ.τ. με ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα της καθολικής διαδόχου της ανωνύμου επιχείρησης με το δ.τ. με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ. /01-02-2019 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. /08-02-2019 της Δ.Ο.Υ.) την από 31-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ)&Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) που αφορούσε την επιχείρηση με ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την χρήση 2012 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 6.975,70€, προς την επιχείρηση με ΑΦΜ αρμοδιότητας της.

Με το με αρ. πρωτ. /18-03-2019 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. /26-03-2019), το από 15-03-2018 Πληροφοριακό Δελτίο εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, είναι λήπτρια δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 6.975,70€, για την χρήση 2012, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2012 με την υπ' αριθ. /21-03-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και το Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 12-04-2019 στην επιχείρηση το με υπ' αριθ.

...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

. Επί του ως άνω Σημειώματος η απορροφώσα επιχείρηση, υπέβαλε εκτός της προθεσμίας που ορίζεται από το νόμο το με αριθ. πρωτ./15-05-2019, υπόμνημα σε απάντηση του. Ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν το έλαβε υπόψη του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 24-05-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/1992 & ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθμ./**29-05-2019** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της απορροφώσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 2.790,28€ (6.975,70€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 6.975,70€ εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η απορροφώσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμου, για την χρήση 2012.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών, ότι τελούσε σε καλή πίστη και επικουρικά δε ότι τα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, προσκομίζει και επικαλείται :

1)Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της τεχνικής επιχείρησης και της εκδότριας επιχείρησης (σχετ.1)

2) Επιμέτρηση των εκτελεσθεισών εργασιών (σχετ 1,2).

3)Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά (σχετ. 4,5)

4) Την από 31/01/2012 και α/α εγγραφή απόδοσης των εισφορών ΙΚΑ (σχετ. 6)

5)Αντίγραφο λογαριασμού της από το οποίο προκύπτει ότι πληρώθηκαν οι επιταγές με α/α (σχετ. 7)

6)Καρτέλα του λογαριασμού της εκδότριας επιχείρησης (σχετ. 8)

7)Την με αριθ. πρωτ./2017 Ανακοίνωση του ΓΕΜΗ για την συγχώνευση της επιχείρησης από την επιχείρηση

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13§6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου,

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αρμοδιότητας, α) με το αρ. πρωτ./01-02-2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με το οποίο διαβίβασε την από 31-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) &Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) και β) με το αρ. πρωτ./18-03-2019 έγγραφο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβίβασε το από 15-03-2018 Πληροφοριακό Δελτίο εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), τα οποία αφορούσαν την χρήση 2012 που ήταν ανέλεγκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την χρήση 2012 με την υπ' αριθ./21-03-2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92)

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από 24-05-2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/92 & ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012 με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε στις 05/06/2019 στην επιχείρηση.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό ως προς το θέμα της παραγραφής αναφέρουμε ότι:

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς την εν λόγω πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι :
«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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 18 §§2,9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«2.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.....»

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι

οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 31-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)& Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ.ΛΑΜΙΑΣ, στο από 15-03-2018 Πληροφοριακό Δελτίο εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στην από 24-05-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/92 &ΚΦΑΣ ν. 4093/2012 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....η επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την 13/10/2008 και δεν έχει δηλώσει διακοπή εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι «....., ενώ έχουν δηλωθεί και οι κάτωθι δευτερεύουσες δραστηριότητες:

-Εξόρυξη λιθοκόκκων, ψιλού χαλικιού & λιθοσκόνης κροκάλων, αμμοχαλικού (ημερ. έναρξης 1-12-2008)

-Εργασίες διαμόρφωσης η ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθ 33 παρ.4 του κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (ημερ. έναρξης 12-06-2012)

-Γενικές κατασκευαστικές για μη οικιστικά κτίρια με τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών (επιχείρηση που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2238/94) (ημερ. έναρξης 01-12-2012).

-Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων, με φορτηγό αυτοκίνητο διεθνών μεταφορικών και με οδηγό ιδιοκτήτη (ημερ. έναρξης 12-06-2012)

-Υπηρεσίες μεταφοράς βαρέων μηχανημάτων (με πλατφόρμα) (ημερ. έναρξης 12-06-2012).

-Σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, δηλούμενη έδρα της επιχείρησης είναι επί της οδού, ενώ δεν έχουν δηλωθεί άλλες εγκαταστάσεις ή υποκαταστήματα.

-Η επιχείρηση έχει αναχωρήσει από την δηλούμενη έδρα το έτος 2011.

-Ως προς τις αγορές: Στη χρήση 2012 η επιχείρηση δήλωσε στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών αγορές συνολικής αξίας 877.296,87€, ενώ οι προμηθευτές την δήλωσαν για συνολική αξία μόλις 1.382,10€. Το ποσό που δήλωσε η επιχείρηση στη Σ.Κ Πελατών - Προμηθευτών είναι υψηλότερο ακόμη και από το άθροισμα των αγορών και δαπανών της δήλωσης Φ.Ε.

Στη χρήση 2013 η επιχείρηση δεν υπέβαλε Σ.Κ. Πελατών - Προμηθευτών. Το άθροισμα των αγορών και δαπανών της δήλωσης Φ.Ε. είναι 2.652.787,52€, ενώ οι προμηθευτές την δήλωσαν για συνολική αξία μόλις 11.856,89€

Ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις: Από έλεγχο των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλλε η επιχείρηση, διαπιστώθηκε αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων ποσών κατά τρόπο που υποδηλώνει ότι τα δηλούμενα ποσά δεν απεικονίζουν την συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά υποβλήθηκαν ανακριβώς, ώστε από το αποτέλεσμα των δηλώσεων να μην προκύπτει χρεωστικό ποσό για καταβολή.

Ενδεικτικά στη χρήση 2013 το σύνολο των αγορών και των δαπανών (πλην των αποσβέσεων, φόρων, τελών και δαπανών προσωπικού) είναι 2.331.704,08€, ενώ το σύνολο των εισροών είναι 2.469.979,77€, ήτοι περισσότερες κατά τουλάχιστον 138.275,696€. Στις δηλώσεις Φ.Ε. σε όλες τις χρήσεις, δηλώνει ένα (1) άτομο ως απασχολούμενο προσωπικό, ενώ στη χρήση 2012 δεν δηλώνει δαπάνη αμοιβών προσωπικού και στη χρήση 2013 δηλώνει ένα δυσανάλογα μεγάλο ποσό αμοιβών προσωπικού, ήτοι ποσό ύψους 280.208,00€, ενώ δεν έχει υποβάλλει προσωρινές και οριστικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου αμοιβών προσωπικού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα δηλούμενα ποσά αγορών και δαπανών δεν αφορούν πραγματικές αγορές και δαπάνες, καταχωρήθηκαν με τρόπο ώστε να προκύπτει πάντα ζημία στις δηλώσεις Φ.Ε. και πιστωτικό υπόλοιπο στις δηλώσεις Φ.Π.Α.

Από αναζήτηση στο ΓΕΜΗ διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δεν έχει διενεργήσει ποτέ καμία δημοσίευση (ισολογισμό, μεταβολές, κλπ).

Η επιχείρηση δεν γνωστοποιεί στις φορολογικές αρχές τις απαραίτητες πληροφορίες για την δραστηριότητα της, δεν διέθετε καμία εγκατάσταση στις χρήσεις 2012 και 2013 (γραφεία, αποθήκες, καταστήματα, κλπ), δεν δημοσιοποιεί στο ΓΕΜΗ τα οικονομικά της αποτελέσματα και τις μεταβολές που διενεργούνται και υποβάλλει δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α. με ανακριβή και ανύπαρκτα δεδομένα ώστε να μην προκύπτει φόρος για καταβολή.

-Ως προς τις Πωλήσεις: Προκύπτει ότι οι πωλήσεις που διενήργησε η επιχείρηση είναι εικονικές, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013, καθώς δεν προκύπτει να διενήργησε ανάλογες αγορές και συνεπώς δεν διέθετε τα εμπορεύματα που φέρεται να πούλησε, δεν διέθετε καμία επαγγελματική εγκατάσταση, δεν υπέβαλε κάποιες από τις δηλώσεις φορολογικών αντικειμένων, ενώ για αυτές που υπέβαλε προκύπτουν ανακρίβειες, το αντικείμενο εργασιών της δεν έχει συνάφεια με τις φερόμενες συναλλαγές (πώληση επίπλων).

Οι εικονικές πωλήσεις της επιχείρησης σύμφωνα με τις δηλώσεις ΜΥΦ των συναλλασσομένων επιχειρήσεων είναι, για την χρήση 2012 συνολικά αξία 890.611,85€ και για την χρήση 2013 2.553.271,05€.

Μοναδικός εταίρος και διαχειριστής της επιχείρησης είναι ο κος, ΑΦΜ, με διεύθυνση, φορολογικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Οι έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ./04-09-2018 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στον διαχειριστή της επιχείρησης κο, ΑΦΜ, στη διεύθυνση της οικίας του, καθώς η επιχείρηση δεν λειτουργεί στην δηλούμενη έδρα. Ο ανωτέρω δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου, παρά και τις επανειλημμένες προσπάθειες τηλεφωνικής επικοινωνίας μαζί του.....»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορροφώσας επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

1)Με το από 22/02/2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της τεχνικής επιχείρησης και της εκδότριας επιχείρησης, συμφωνήθηκε η κατασκευή τοιχοποιίας στο κτίριο του στο αυτοκινητόδρομο Αθηνών-Θεσσαλονίκης, προϋπολογισμού 10.000,00€ περίπου, στο οποίο περιλαμβάνονται και οι ασφαλιστικές εισφορές του προσωπικού του υπεργολάβου.

Το ιδιωτικό συμφωνητικό υπογράφει εκ μέρους της εκδότριας επιχείρησης από τον ως νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης, πλην όμως από το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και από την έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ προκύπτει ότι ο μοναδικώς διαχειριστής αυτής ήταν ο με ΑΦΜ (σχετ 1)

2)Η επιχείρηση έλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της μετά δε την παρακράτηση Φόρου 3%, εξέδωσε τις υπ' αριθ./19-03-2012 &/29-03-2012 επιταγές οι οποίες πληρώθηκαν αυθημερόν.

3)Καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές ΙΚΑ του προσωπικού του υπεργολάβου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.δ' & § 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι οι ανωτέρω εργασίες εκτελέστηκαν και καταβλήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση με επιταγές το συνολικά τίμημα ποσού 7.387,35€, πλην όμως δεν εκτελέστηκαν από την εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, δεδομένου στο ιδιωτικό συμφωνητικό αναφέρεται ότι επιχείρηση φέρεται να εκπροσωπείται από τον, ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν είναι νόμιμος εκπρόσωπος αυτής καθόσον η επιχείρηση εκπροσωπείται από τον και ως εκ τούτου τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Σελίδα 10 από 11

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ.**/03-07-2018** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση και τον δ.τ. με ΑΦΜ, υπό την ιδιότητα της καθολικής διαδόχου της ανωνύμου επιχείρησης με το δ.τ. με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.**/29-05-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

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

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ' του ν.4337/2015: 6.975,70€ X 20% =1.395,14€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 .