



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 24/ 06 / 2020

Αριθμός Απόφασης 1235

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)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 21-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ, που εδρεύει στον, οδός αρ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται από τον διαχειριστή της του με ΑΦΜ, κάτοικο οδός πάροδος της οδού κατά:

-Της υπ. αριθ./2019 (αρ. **elenxis**/2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-

31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 21/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από το με αριθ. πρωτ. /2018 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. /2018) προέκυπτε ότι η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, για την χρήση 2013 εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα α) το Τ.Π.Υ. Νο /2013 καθαρής αξίας 109.000,00€ & β) το Τ.Π.Υ. Νο /2013 καθαρής αξίας 112.500,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 221.500,00€, προς την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2013 με τις υπ’ αριθ. /2018 & /.... /2019 εντολές μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ (4093/2012).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και επιδόθηκε νόμιμα το υπ.αριθ..... /2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο εκπρόσωπος της επιχείρησης, στις 18-12-2019 υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. πρωτ. /2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 31/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (ΚΒΣ 186/92 & ΚΦΑΣ Ν. 4093/12) με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Την υπ. αριθ. /2019 (αρ. **elenxis** /2019) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 44.300,00€(221.500,00€x 20%), διότι:

εξέδωσε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα α) το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 109.000,00€ & β) το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 112.500,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 221.500,00€, προς την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. δ’ του Ν.4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων, για την κρινόμενη χρήση.

-Ότι ουδέποτε ο εξέδωσε τα επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία διότι την περίοδο αυτή δεν ήταν υπεύθυνος, υπεύθυνη ήταν η

-Ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε εξέδωσε τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία και ότι έπεσε θύμα πλαστογραφίας τα οποία δεν αντιστοιχούν σε δικές της συναλλαγές, συγκεκριμένα αναφέρει ότι “Ενώ αναγράφεται ως έδρα της «.....», στην συνέχεια από κάτω αναγράφονται δύο τηλέφωνα που είναι τα εξής «..... -». Τα τηλέφωνα αυτά το ένα είναι σταθερό τοπικό τηλέφωνο της πόλης της και μετά από έλεγχο διαμέσου της εταιρείας ανήκει στην με την επωνυμία «.....» με έδρα την οδός αριθμ. παρόμοιας επωνυμίας με την επωνυμία της εταιρείας μας που όπως προκύπτει από την προσβαλλομένη από 31-12-2019 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ της Δ.Ο.Υ. Πύργου είναι σε εξέλιξη έλεγχος στην εταιρεία αυτή από την Α’ Δ.Ο.Υ. Λάρισας, ενώ το άλλο κινητό τηλέφωνο δεν γνωρίζουμε σε πιο φυσικό πρόσωπο ανήκει γιατί η Δ.Ο.Υ. Λάρισας κατά τον έλεγχο της δεν εντόπισε ότι δεν είναι δυνατόν μια εταιρεία να έχει έδρα τον Πύργο και να θέτει στην σφραγίδα της τηλέφωνο της για τις εργασίες της και γιατί δεν ζήτησε την σφραγίδα της εταιρείας μας για να κάνει αντιπαραβολή και να επεκτείνει την έρευνα της στην για να βρει τον πραγματικό εκδότη αυτών των εικονικών στοιχείων.”

-Ότι έγινε ατελής και όχι ουσιαστικό έλεγχος. Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει ουσιαστικό έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε την παράβαση. Αναφέρει ότι το έργο έχει γίνει και ότι τα επίδικα εικονικά τιμολόγια που βρέθηκαν κατά τον έλεγχο αφορούν άλλη επιχείρηση, καθώς επίσης επικαλείται και διαφόρους λόγους όπως γραμμάτων γραφής και υπογραφής, τόπο έκδοσης, σφραγίδας κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ.1 του ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του ν.4174/2013: «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..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 19-6-2018 και η έκθεση ελέγχου με την με α/α (προσβαλλόμενη) οριστική πράξης που αφορά την χρήση 2013, εκδόθηκαν στις 31-12-2019 ήτοι σε χρόνο εντός της πενταετούς προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν4174/2013 και

ως εκ τούτου η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξης.

Άλλωστε η κοινοποίηση έγινε στις 23-01-2020, ήτοι εντός ευλόγου χρόνου (εντός είκοσι ενός ημερών από την έκδοση της) και επιπλέον ότι η διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας και τα όργανα αυτής οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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 νομικό 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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*», και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: «*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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21§3 του Ν. 2523/97**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει βάσει του **άρθρου 40§2 του Ν. 3220/2004**, ορίζεται ότι :

<<3. *Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία,*

κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη>>

και σύμφωνα με την υπ' αριθ. **1091/29-04-2013 Π.Ο.Λ.** αναφέρει ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές»

Επίσης, με τις Αποφάσεις του ΣτΕ 4347/2001 (τμήμα Β, επταμελές) και 2446/2000 (τμήμα Β, πενταμελές) κρίθηκε ότι φορολογική υποχρέωση έχουν αυτοτελώς και παραλλήλως τόσο ο εικονικός συναλλασσόμενος επιτηδευματίας όσο και ο υποκρυπτόμενος, ο οποίος ασκεί την σχετική επιχείρηση. Δηλαδή, επιβάλλονται και σε βάρος των υποκρυπτόμενων οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και λοιπές, εν γένει, κυρώσεις.

Επιπλέον, σύμφωνα με την αριθ. 525/2012 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την Πολ.1091/29-4-2013 έχει κριθεί ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται τόσο σε βάρος του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές».

Επειδή, Α) από το με αριθ. πρωτ./2018 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ προκύπτουν ότι:η εκδότρια επιχείρηση (η προσφεύγουσα) έκανε έναρξη εργασιών την 04-06-2010 και δεν έχει θεωρήσει ποτέ βιβλία και στοιχεία.

- η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών προμηθευτών για την χρήση 2013 και όλες τις επόμενες, ενώ δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση για την χρήση 2013 ως πελάτης ή ως προμηθευτής, πλην της επιχείρησης '.....' με ΑΦΜ (λήπτρια).

- η εκδότρια επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση

2013), ενώ για τις υπόλοιπες χρήσεις που υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δήλωσε μηδενικά έσοδα και μηδενικές δαπάνες και αγορές.

- η εκδότρια επιχείρηση σε όλες τις περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε για όλες τις χρήσεις από την έναρξη λειτουργίας της(συμπεριλαμβανομένου και της χρήσης 2013 κατά την οποία εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια) περιλαμβάνουν μηδενικές εκροές και μηδενικές εισροές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη τόσο από συναλλακτική όσο και από φορολογικής άποψης, καθώς δεν έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία από έναρξη λειτουργίας της, δεν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και υποβάλλει μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ. Ειδικά για την χρήση 2013 δεν προκύπτει να έχει πραγματοποιήσει αγορές ή δαπάνες αφού δεν δηλώνεται από καμία επιχείρηση. Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση υπέβαλε τροποποιητική κατάσταση πελατών – προμηθευτών, καθώς στην αρχική δήλωση το ποσό των αγορών από την προμηθεύτρια επιχείρηση (η προσφεύγουσα) ανερχόταν στο ποσό των 1.493.930,00€. Σύμφωνα με προφορικές διευκρινήσεις της επιχείρησης, στην αρχική δήλωση καταχωρήθηκε εκ παραδρομής λάθος ποσό αγορών. Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2013 το σύνολο των αγορών από την προμηθεύτρια επιχείρηση (προσφεύγουσα) ήταν συνολικής αξίας 221.500,00€ συγκεκριμένα α)το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 109.000,00€ &β) το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 112.500,00€.

Όσο αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, αυτές αφορούν εργασίες κατασκευής κόμβου και κατασκευή ράμπας σε έργο που είχε αναλάβει η επιχείρηση '..... σε κτιριακό συγκρότημα επί του –..... (κατασκευή κτηρίου για χρήση ως κλινικής). Από επιτόπιο έλεγχο του αποπερατωμένου πλέον έργου, διαπιστώθηκε ότι το έργο που περιγράφεται στα εν λόγω τιμολόγια υφίσταται και είναι αποπερατωμένο, ενώ από τον ενδελεχή έλεγχο όλων των αγορών και δαπανών της επιχείρησης για το συγκεκριμένο κατασκευαστικό έργο, δεν προκύπτει οι ίδιες παρόμοιες υπηρεσίες να έχουν παρασχεθεί από άλλον προμηθευτή.

Με βάσει τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς η εκδότρια επιχείρηση είναι ανύπαρκτη από συναλλακτικής και φορολογικής άποψης, ενώ όπως διαπιστώθηκε από την διενέργεια του ελέγχου, οι υπηρεσίες που περιγράφονται στα εικονικά τιμολόγια παρασχέθηκαν και το έργο που αφορούσαν είναι υπαρκτό και αποπερατωμένο.....

Β) Από την 31-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου (ΚΒΣ ΠΔ 186/92& ΚΦΑΣ 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προκύπτουν ότι:..... η προσφεύγουσα επιχείρηση συνεστήθη στις 27/4/2010 και έκανε παύση εργασιών στις 21/03/2016.

Ως προς την μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων βάσει του από 4/3/2013 Πρακτικού Γενικής

Συνέλευσης και της με αριθ./2014 συμβολαιογραφικής πράξης της συμβολαιογράφου -, επισημαίνεται ότι ενώπιον της συμβολαιογράφου, συντάχθηκε το με αριθ./2014 πληρεξούσιο βάσει του οποίου ο διόρισε ειδικό πληρεξούσιο την προκειμένου μεταξύ άλλων, να ακυρώσει για λογαριασμό του τη με αριθ./2014 ανωτέρω συμβολαιογραφική πράξη μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων.

Σημειώνεται ότι δεν υπεβλήθησαν σχετικές δηλώσεις μεταβολής εργασιών για την ανωτέρω μεταβίβαση.

Επιπλέον, στην με αριθ./2015 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου,-....., Λύση Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, φύλλο 2, αναφέρεται ότι: *Το καταστατικό της εταιρείας αυτής ουδέποτε τροποποιήθηκε και παρέμεινε ως αρχικά είχε μέχρι σήμερα.*

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς (γραμμάτων γραφής και υπογραφής, τόπο έκδοσης, σφραγίδας κλπ), δεν μπορεί από μόνοι τους να ανατρέψουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και για τον πρόσθετο λόγο ότι δεν προσκομίζεται κανένα έγγραφο στοιχείο επιβεβαίωσης αυτών (γραφολογικές γνωματεύσεις κλπ).

Σύμφωνα με το ισχύον θεσμικό πλαίσιο, συνάγεται ότι, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου ή στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές ο φορολογούμενος φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά φαινόμενο μόνο συναλλάχτηκε (εικονικώς) τότε υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσο ο επιτηδευματίας ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάσει τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του όσο και ο τυχόν υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα (σχετ. νομολογία ΣτΕ 3445 και 3446/2000, 4546 και 4548/2001, CONTRA ΣτΕ 3738/83 ΚΑΙ 5008/95 με τις οποίες γίνεται δεκτό ότι φορολογικός υπόχρεος είναι ο πράγματι αποκτών εισόδημα).

Συνακόλουθα εφόσον ο φορολογούμενος, (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων συναλλαγές και εκδίδει εικονικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών) αυτά θα ληφθούν υπόψη και θα υπαχθούν σε φόρο (μέσω των σχετικών καταλογιστικών πράξεων) (Γνωμ. ΝΣΚ 727/2002).

Σχετική και η απόφαση ΣτΕ 4346/2001, που αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση ή φορολογική υποχρέωση εικονικού και υποκρυπτόμενου (πραγματικού) επιτηδευματία.....».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 176 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§ 1 & 4ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς

τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,...,

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....

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, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 64** του ίδιου κώδικα 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»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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»

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, **ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000**). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (**ΣτΕ 941/1989, ΟΛ 3158/1976**).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. **ΣτΕ 565/2008, 2054/1995**).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από 31-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 109.000,00€ & β) το Τ.Π.Υ. Νο/2013 καθαρής αξίας 112.500,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 221.500,00€, προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά, γεγονός που αποδέχεται εμμέσως και η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεδομένου ότι δεν αμφισβητεί την εικονικότητα των στοιχείων, ισχυριζόμενη την πλαστότητα αυτών δηλ. ότι ουδέποτε εξέδωσε τα επίμαχα στοιχεία και ότι έπεσε θύμα πλαστότητας.

Επειδή, στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που φέρεται να εξέδωσε η προσφεύγουσα για τα οποία ισχυρίζεται ότι έχουν πλαστογραφηθεί και ειδικότερα ότι αυτό προκύπτει μεταξύ άλλων από την πλαστογραφημένη σφραγίδα της εταιρείας στην οποία αναγράφεται το τηλέφωνο το οποίο ανήκει στην επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, στην δε έκθεση ελέγχου στην σελίδα 5, αναγράφεται ότι είναι σε εξέλιξη ο έλεγχος σε αυτή, επικοινωνήσαμε με την Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ προκειμένου να διαπιστωθεί αν ολοκληρώθηκε ο έλεγχος.

Η Δ.Ο.Υ. μας απέστειλε τις από 31/12/2018 και τις από 06/04/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου που αφορούσαν τις χρήσεις 2012-2013 και 2014-2017 αντίστοιχα, της ελέγκτριας , από τις οποίες προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση έχει εκδώσει σωρεία εικονικών στοιχείων πλην όμως δεν προκύπτει οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο με την φερόμενη πλαστογραφία που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, από την ελέγχουσα αρχή κατά τον προσδιορισμό του προστίμου με την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλεται πρόστιμο με βάσει τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παράγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 αναγράφοντας στην αιτιολογία αυτής, ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο 40% επί της αξίας των στοιχείων εφαρμόζοντας τις διατάξεις της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου.

Συνεπώς η ελεγκτική αρχή δεν υπήγαγε τα πραγματικά περιστατικά στο προσήκοντα κανόνα δικαίου κατά συνέπεια η αιτιολογία κρίνεται ελαττωματική και μη νόμιμη και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ακυρωτές και πρέπει να διενεργηθεί νέος έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:

«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις

εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] **ακυρώνεται, μερικά ή ολικά**, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ.21-02-2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ. αριθ./2019 (αρ. **elenxis**/2019) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, λόγω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.