



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 1604559

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 02-06-2020

Αριθμός Απόφασης:1017

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) 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 1440/Τ. Β727-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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./27-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κάτοικος Αιγάλεω Αττικής, οδός, κατά της με αρ./2019 Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./2019 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της

οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

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

Επί της με αριθμό πρωτ./27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, 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 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 13.422,49 €, λόγω λήψης έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 33.556,22 €, πλέον Φ.Π.Α. 7.717,93 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους (200), κατά παράβαση των διατάξεων των § 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19§1, 2, 3 και 4, άρθρο 5§1,2,3,4,10,11 και 12, άρθρο 9§1 και άρθρο 21 §2 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7§3,4 και 5 του ν.4337,2015 όπως ισχύουν σήμερα.

Οι ως άνω παραβάσεις διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), συνεπεία της με αρ./20-11-2019, εντολής ελέγχου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ.πρωτ: Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ.ΕΞ 2019/04-11-2019 έγγραφο-διαβιβαστικό από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής Υποδιεύθυνση Π με συνημμένη έκθεση ελέγχου η οποία αφορούσε και αποτύπωνε τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια επιχείρηση των επίδικων τιμολογίων με την επωνυμία «....., Α.Φ.Μ:, ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΥΛΑΞΗΣ,ΑΘΗΝΑ» και κατέληγε στο να χαρακτηρίζει ως εικονικές στο σύνολό τους, τις πωλήσεις που διενέργησε (αγαθών και υπηρεσιών), ύψους 4.201.675,93€. Στο πόρισμά του ο έλεγχος διαπίστωνε ότι η επιχείρηση «.....», δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, άρα όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδιδε χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους. Ανάμεσα στις επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, συμπεριλαμβανόταν και η προσφεύγουσα.

Ο παρών έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής Αθηνών και διενεργώντας πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, κατόπιν σχετικής πρόσκλησης, προέβη στην διαπίστωση της επίδικης σε βάρος της προσφεύγουσας παράβασης λήψης εικονικών τιμολογίων και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

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

- Κατά παραβίαση της συνταγματικής αρχής της ασφάλειας του δικαίου, σε συνδυασμό με την

αρχή της αναλογικότητας επιβλήθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προστίμου μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

- Άκυρη ως νομικά πλημμελής η επίδικη πράξη επιβολής προστίμου λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατ' άρθρο 36 ΚΒΣ.
- Λήψη με καλή πίστη των επίδικων τιμολογίων. Άρνηση της «ανυπαρξίας» των συναλλαγών που περιγράφονται στα δήθεν εικονικά τιμολόγια δυνάμει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολή προστίμου
- Παραβίαση θεμελιωδών αρχών του διοικητικού δικαίου αρχές της καλής πίστης και της χρηστής Διοίκησης) - αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)** ορίζεται ότι:«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προΐσχύουσες 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».

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 84 του ν. 2238/1994**, 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, τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την ημερομηνία έκδοσης (27/12/2019) και κοινοποίησης (27/12/2019) της προσβαλλόμενης πράξης, το Δημόσιο διατηρούσε το δικαίωμα να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις που αφορούσαν την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 έως την 31/12/2019.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 (Κ.Β.Σ.),καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από 01-01-2013 με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) της υποπαραγράφου Ε.1. του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 1 του Ν.4174/2013**,ορίζεται ότι: «1. Μετά

την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.»

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης ως νομικά πλημμελής λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι οι αρμόδιοι ελεγκτές, αν και βασίσθηκαν σε έλεγχο φορολογικών στοιχείων (συνολικά 11 τιμολόγια) που έγινε στην φορολογική αρχή, δεν συνέταξαν έκθεση κατασχέσεώς τους, όπως ορίζει το άρθρο 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, είναι αβάσιμος και απορριπτέος διότι για την ελεγχόμενη χρήση σχετικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων, εφαρμογή έχει ο ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και όχι το ΠΔ 186/92, ενώ το πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 19S4 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 οποιοσδήποτε 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 επαγγέλματος 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, via 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, στο άρθρο 10 παρ. 6 και 8 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι «6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγорές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.... 8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα

αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

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, 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 φορολογικούς 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 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 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 έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 33.556,22€, πλέον Φ.Π.Α 7.717,93€, ήτοι συνολικής αξίας 41.274,15€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., τα οποία είναι **εικονικά νια το σύνολο της συναλλαγής**, ως κάτωθι:

A/A	Α.Φ.Μ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ/ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΟ
1			ΤΠΥ:35/19-09-2013 (Σοβαντίσματα)	5.000,00	1.150,00	6.150,00
2			ΤΠΥ:36/23-09-2013 (Σοβαντίσματα)	5.000,00	1.150,00	6.150,00
3			ΤΠΥ:37/25-09-2013 (Σοβαντίσματα)	5.000,00	1.150,00	6.150,00
4			ΤΠΥ:38/27-09-2013 (Σοβαντίσματα)	4.000,00	920,00	4.920,00
5			ΤΠΥ:20/03-09-2013 (Σοβαντίσματα)	1.600,00	368,00	1.968,00
6			ΤΠΥ:17/02-09-2013 (Σοβαντίσματα)	2.000,00	460,00	2.460,00
7			ΤΠΥ:18/02-09-2013 (Σοβαντίσματα)	2.000,00	460,00	2.460,00
8			ΤΠΥ:26/09-09-2013 (Σοβαντίσματα)	1.600,00	368,00	1.968,00
9			ΤΠΥ:22/21-06-2013 (Εργασίες ελαιοχρωματισμών)	2.367,00	544,41	2.911,41
10			ΤΠΥ:16/17-06-2013 (Εργασίες ελαιοχρωματισμών)	2.183,00	502,09	2.685,09
11			ΤΠΥ:19/19-06-2013 (Εργασίες ελαιοχρωματισμών)	2.000,00	460,00	2.460,00
<u>ΣΥΝΟΛΑ</u>				<u>33.556,22</u>	<u>7.717,93</u>	<u>41.274,15</u>

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη, του τα δεδομένα της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής Αθηνών, αναφορικά με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων αλλά και κρίνοντας επιπλέον και από τα προσκομισθέντα από την επιχείρηση βιβλία, στοιχεία και λοιπά

έγγραφα

- ✓ **ότι** δεν υφίσταται ιδιωτικό συμφωνητικό για τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταξύ των επιχειρήσεων,
- ✓ **ότι** οι πληρωμές δεν προσδιορίζεται σαφώς αν έγιναν αφού δεν πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος όπως ο νόμος προβλέπει ως νόμιμη διαδικασία υποχρεωτικού χαρακτήρα μεταξύ επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα προσφεύγουσα προσκόμισε τις κάτωθι αποδείξεις είσπραξης:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ/ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:10/19-09-2013	.....	6.000,00
2	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:11/23-09-2013	.....	6.000,00
3	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:13/27-09-2013	.....	4.000,00
4	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:28/16-10-2013	.....	1.968,00
5	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:23/16-10-2013	.....	2.460,00
6	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:24/02-09-2013	.....	2.460,00
7	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:21/15-10-2013	.....	1.968,00
8	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:22/21-06-2013	.....	2.840,40
9	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:16/17-06-2013	.....	2.619,60
10	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:16/17-06-2013	.....	2.400,00
11	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΣ:19/21-06-2013	.....	2.400,00

ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρησηδεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ

- ✓ **ότι** δεν υπέβαλλε προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ,
- ✓ **ότι** δεν είχε στην κατοχή του μεταφορικά μέσα,
- ✓ **ότι** δεν απασχολούσε προσωπικό, **ότι** δεν υπήρξαν χρεώσεις και πιστώσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό,
- ✓ **ότι** οι υποβληθείσες δηλώσεις παρουσιάζουν δυσαναλογία μεταξύ τους,

έκρινε για τους όλους τους προφανείς παραπάνω λόγους: τα φορολογικά στοιχεία ως εικονικά στο σύνολό τους .

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 επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αλήθειας 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1210/2013**, ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, η οποία αφενός δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, αφετέρου από τις πληρωμές δεν προσδιορίζεται σαφώς αν έγιναν οι ταμειακές συναλλαγές αφού δεν πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος όπως ο νόμος προβλέπει ως νόμιμη διαδικασία υποχρεωτικού χαρακτήρα μεταξύ επιχειρήσεων.

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, η φορολογική αρχή, δεν έπραξε κακόπιστα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά με τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο κα κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και συνεκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και όλων μαζί των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα, των συγκεντρωτικών καταστάσεων των προμηθευτών και των πελατών που υποδεικνύει η προσφεύγουσα, έκρινε και τεκμηρίωσε την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών και ως εκ τούτου αβάσιμα υποστηρίζει η προσφεύγουσα ότι τίθεται ζήτημα

παραβάσης των αρχών της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στους νόμους ν.4174/2013, ν.4337/2015 και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και των πρόσθετων φόρων για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτούς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας 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/27-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

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

ΧΡΗΣΗ 2013

Πρόστιμο άρθρου άρθρου 7§3,4 και 5 του ν.4337/2015: **13.422,49 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία 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
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.