



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-06-2018
Αριθμός Απόφασης: 1189

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας «. (.) . . .», και τον διακριτικό τίτλο «....» με ΑΦΜ ..., που έχει έδρα στη ΒΙ. ΠΕ, Κτίριο, ... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των παρακάτω πράξεων α) της με αριθμ. .../2017 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

....., β) της με αριθμ. .../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας «.. (..) .», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ως άνω εταιρία που συστήθηκε στις 19-12-2000 με το αριθμ. ... καταστατικό συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, ως Μονοπρόσωπη Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» με διακριτικό τίτλο «...», με μοναδικό εταίρο τον ... του .., με έδρα την και θεωρήθηκε από το Πρωτοδικείο με αριθμό Μητρώου ... και δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ

Κατόπιν στις 30/12/2010 προέβη σε μεταβολή της νομικής μορφής σε ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «...», μετά από μετατροπή κατά τις διατάξεις του αρ. 67 παρ. 1 ΚΝ 2190/20 και του ν. 2166/93, της παραπάνω μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, με ΑΦΜ ..., και με την αρ. απόφαση του Νομάρχη έλαβε άδεια σύστασης και εγκρίθηκε το καταστατικό της, που καταρτίσθηκε με την αρ. συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... και δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ

Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η εταιρία ασχολήθηκε με τη διαχείριση και επεξεργασία μολυσματικών απορριμμάτων – αποβλήτων, μεταφορά μολυσματικών απορριμμάτων – αποβλήτων και το εμπόριο συστημάτων και αναλωσίμων διαχείρισης μολυσματικών απορριμμάτων-αποβλήτων.

Με την αρ. .../...2017 εντολή του Προϊσταμένου της, αντίγραφο της οποίας παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου στην ελεγχόμενη εταιρία, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, καθόσον διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, αξίας άνω των 880,00€ και συνολικής αξίας 34.550,00€ για τη χρήση από την εταιρία «.» με ΑΦΜ

Με την αριθμό .../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες εννιακόσια εβδομήντα τρία ευρώ και είκοσι πέντε λεπτά (3.973,25€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Διενέργησε έκπτωση φόρου με βάση δύο (2) εικονικά, ως προς το πρόσωπο, κατά την έννοια των διατάξεων του αρ.66§5 περ. ε' του ΚΦΔ, φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ.: /..... Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 28.100,00€, Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 6.450,00€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση «. . . .» με ΑΦΜ ...

Με την αριθμό ../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 7.946,50€, πρόσθετος φόρος 9.535,80€, ήτοι σύνολο 17.482,30€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Οι συναλλαγές που αποτυπώνονται στα επίμαχα τιμολόγια ήταν πραγματικές και τα τιμολόγια αυτά εκδόθηκαν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο σύναψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία καλόπιστα και συνεπώς σύμφωνα με την αριθμ. .../2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, εφόσον ο λήπτης α) ενεργούσε σε καλή πίστη δηλ. δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε νομότυπα, δηλ. δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις, τότε νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 *«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 φορολογικώς 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.*

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 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, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. 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.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, 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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει 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).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....». Στο άρθρο 32§1: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...*».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1097/2016 κοινοποιήθηκε η με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη

εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία, ότι : «ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.-Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, στην .../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, και στις από .../2017 εκθέσεις ΚΒΣ – ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. προσφεύγουσα αιτιολογείται επακριβώς ο λόγος που κρίνονται τα επίμαχα τιμολόγια εικονικά σύμφωνα με τα παρακάτω:

«Επειδή ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διαπίστωσε τα εξής:

1. Τα ανωτέρω αναφερόμενα ΤΠΥ καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης στους λογαριασμούς ... & ... και αποδόθηκε – συμψηφίσθηκε ο αναλογών ΦΠΑ με την περιοδική δήλωση του 12^{ου}/2011
2. Τα ανωτέρω αναφερόμενα ΤΠΥ εξοφλήθηκαν από την ελεγχόμενη με δύο επιταγές της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ... με-/22-12-2011 ποσού 7.933,50€ και ...-1/21-12-2011 ποσού 34.563,00€ στο όνομα
3. Ο έλεγχος από επιτόπια αυτοψία διαπίστωσε την πραγματοποίηση των υπηρεσιών που περιγράφονται στα ανωτέρω Τ.Π.Υ.
4. Ο έλεγχος με το υπ' αριθμ. έγγραφο .../....-2017 της υπηρεσίας μας ζήτησε από την αρμόδια διεύθυνση της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ... σχετικά με το πρόσωπο ή πρόσωπα που εισέπραξαν τις εν λόγω επιταγές. Η ΤΡΑΠΕΖΑ ... με το υπ' αριθμ. .../....-2017 απαντητικό έγγραφό της, μας απέστειλε σε φωτοτυπία τις δύο όψεις των ανωτέρω αναφερομένων επιταγών και προκύπτουν τα εξής:
 - Οι ανωτέρω αναφερόμενες επιταγές είναι αυθεντικές και φέρουν πρώτη οπισθογράφηση «...» και δεύτερη οπισθογράφηση το όνομα «. .» με ΑΔΤ. ΑΦΜ ... Ο δεύτερος οπισθογράφος φαίνεται να είναι το πρόσωπο που εισέπραξε τις δύο ανωτέρω αναφερόμενες επιταγές στις 23/12/2011.

5) Από τον έλεγχο που έγινε στο σύστημα «elenxis» διαπιστώθηκε ότι ο «. .» με ΑΔΤ..., ΑΦΜ ... ήταν μισθωτός στη χρήση 2011 (01/01/2011-31/12/2011) με εργοδότη την εταιρία «...» με ΑΦΜ ... και αντικείμενο εμπορία δομικών μηχανημάτων.

6) Από τον έλεγχο που έγινε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΠΕΛΑΤΩΝ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ, διαπιστώθηκε ότι η εταιρία «...» με ΑΦΜ ..., ήταν πελάτης της εταιρίας ... με ΑΦΜ ... και επομένως δεν μπορεί να δικαιολογηθεί πληρωμή της εταιρίας ... με ΑΦΜ ... προς την εταιρία . . με ΑΦΜ

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος απορρίπτει την ανωτέρω συναλλαγή της ελεγχόμενης με την εταιρία ... με ΑΦΜ ... και την θεωρεί εικονική μόνο ως προς το πρόσωπο.»

Επειδή σύμφωνα με την αρ. .../2017 έκθεση ΚΒΣ – ΚΦΑΣ – ΕΛΠ αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση «. .» με ΑΦΜ ., προκύπτει ότι «Τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων του ΣΔΟΕ και των άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και ειδικότερα ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της ελεγχόμενης στις χρήσεις έως και κρίθηκαν εικονικές στο σύνολό τους, αφού το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν εικονικές, άρα δεν είχε τη δυνατότητα να κατασκευάσει χωρίς αΐνες ..». Ειδικότερα κατά τη χρήση η ελεγχόμενη δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν απασχόλησε προσωπικό και επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε τα απαραίτητα υλικά και προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες, και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των συναλλαγών, αντιθέτως αναγνωρίζει τις συναλλαγές ως πραγματικές αμφισβητώντας μόνο το πρόσωπο του εκδότη, ο οποίος είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι αβάσιμος, απαράδεκτος και προβάλλεται αλυσιτελώς. Επιπρόσθετα, δε δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΠΟΛ 1097/16 (έκπτωση του ΦΠΑ των εισροών γιατί η εκδότρια των στοιχείων δεν διέθετε προσωπικό ώστε να έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη παροχή που περιγράφεται στο σώμα των δύο τιμολογίων (με αριθμ. Τ.Π.Υ και .../..... Τ.Π.Υ) που εκδόθηκαν από την εταιρία «. .» με ΑΦΜ

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. [4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα

με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α§2 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 8§73ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

1...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...»

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη ως ακολούθως :

- Η υπ' αριθμ. .../17 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Διαφορά φόρου: **7.946,50€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (54 μήνες Χ 0,73% = 39,42 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.535,80€	3.973,25€	3.132,51€	7.105,76€	7.105,76€

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .../-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρίας «. (...) ...», με **ΑΦΜ** ... ως ακολούθως:

Α) την **απόρριψη** αναφορικά με α) την υπ' αριθμ. .../2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την **τροποποίηση** της πράξης αυτής αναφορικά και μόνο με την επιβολή των πρόσθετων φόρων, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης διάταξης του άρθρου 49 του Ν.4509/2017,

Β) την **απόρριψη** αναφορικά με την υπ' αριθμ. .../2017 Πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ (χρήση)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.946,50€	7.946,50€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	9.535,80€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	0,00	3.973,25€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	0,00	3.132,51€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.482,30€	15.052,26€

Πρόστιμο ΦΠΑ

Με την αριθμ. .../2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 6 του ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου : **3.973,25€**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.