



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1981

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού κατά α) της υπ' αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2004, β) της υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και γ) της υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Α'Δ.Ο.Υ. Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) την υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, β) την υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και γ) την υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Α'Δ.Ο.Υ. Πειραιά των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Α'Δ.Ο.Υ. Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 12.006,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 14.407,20 €.

Με την υπ' αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Α'Δ.Ο.Υ. Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 36.018,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθμ./05-10-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Α'Δ.Ο.Υ. Πειραιά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 13.340,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 και 18 του ΠΔ 186/1992 περί ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.β του Ν. 2523/1997 .

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από μερικό έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και για την εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από την Α' ΔΟΥ Πειραιά. Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2004 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 66.700,00 € για συναλλαγή εικονική ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

Προς τούτο ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-έλλειψη αποδείξεων.
- Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας.
- Καλή πίστη.
- Απουσία λόγου και σκοπιμότητας λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, λήψη δανείου.
- Εφόσον αποδειχτεί ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: «*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 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης

γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 : «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

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

α).....

β).....

γ)

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)

ζ)»

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει εξειδικευμένη αιτιολογία διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίζεται διαφορά φόρου και επιβάλλεται πρόστιμο για την παραβίαση των οικείων φορολογικών διατάξεων. Επομένως, σε καμία περίπτωση δεν τίθεται θέμα περί αναιτιολόγητου χαρακτηρισμού των υπό κρίση συναλλαγών ως εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η αιτιολογία της οικείας έκθεσης ελέγχου και των υπό κρίση πράξεων είναι ειδική και εμπειριστατωμένη και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

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 με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: *«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 όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΚΒΣ και στην από 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, η φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

- Είναι ανύπαρκτη στην δηλωθείσα έδρα της επί της οδού Αθήνα και μέχρι σήμερα δεν έχει δηλώσει άλλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις ούτε έχει υποβάλλει δήλωση μεταφοράς ή διακοπής εργασιών, ενώ στην επαγγελματική της διεύθυνση λειτουργεί τρίτη-ξένη προς αυτή επιχείρηση.
- Ο φερόμενος νόμιμος εκπρόσωπος-διαχειριστής και μοναδικός εταίρος της ΤΟΥ-Α.Φ.Μ , είναι αλλοδαπός , ηλικίας 77 ετών, και δεν είχε ποτέ διεύθυνση κατοικίας επί της οδού αρ. -....., όπως αυτή είναι δηλωμένη στο ηλεκτρονικό αρχείο taxis και στο καταστατικό σύστασης της ανωτέρω Ε.Π.Ε.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά που θεμελιώνουν τις πρωτογενείς εγγραφές στα βιβλία κατά τις διαχειριστικές περιόδους 14/10/2003-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006 και 1/1-31/12/2007.

- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα, εργαστήριο, μεταφορικό μέσα και μηχανήματα έργων και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή, κατασκευαστικό ή άλλο μηχανισμό, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, από τα με αρ. πρωτ. Δ./11.07.2012 και Δ./25.07.2012 απαντητικά έγγραφα του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων - Γ. Γραμματεία Δημοσίων Έργων-Δ3 και από το με αρ. πρωτ./12/17.05.2012 απαντητικό έγγραφο του Ι.Κ.Α Πλατείας Συντάγματος.
- Οι αγορές της για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 ανέρχονται σε συνολική καθαρή αξία 345.381,27 ευρώ από δύο προμηθευτές της, των οποίων οι συνολικές πωλήσεις έχουν κριθεί από τακτικό φορολογικό έλεγχο στο σύνολό τους εικονικές.
- Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρ./2005,/2006,/2007 και/2008 οικ. ετών 2005, 2006, 2007 και 2008 με ζημία χρήσης 1.503,96 € 2.891.46 €, 925,68 € και 4.158,74 € αντίστοιχα) και Φ.Π.Α. (αρ./2005,/2006,/2007 και/2008 ετών 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα) είναι ψευδείς και ανακριβείς.

Ως εκ τούτου δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η, φερόμενη ως εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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).»

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΚΒΣ και στην από 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠ,Α η φερόμενη ως εκδότρια του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν είχε τα αναγκαία μέσα, δηλαδή φυσική εγκατάσταση, εξοπλισμό, οχήματα, μηχανήματα έργων, προσωπικό, αγορές αγαθών ή υπηρεσιών και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή, κατασκευαστικό ή άλλο μηχανισμό προκειμένου να προβεί στην αγορά ή στην παραγωγή ή στην

κατασκευή έργων και εν συνεχεία να τιμολογήσει τη προσφεύγουσα. Εξάλλου η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 επιτηδευμάτος 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).

Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης του εικονικού φορολογικού στοιχείου (ΤΠ) με την επωνυμία «.....» είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τη καλή πίστη που επικαλείται.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), 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 σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη του επίδικου στοιχείου, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκε η φερόμενη ως συντελεσθείσα συναλλαγή από την εκδότρια του τιμολογίου (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στην οικεία συναλλαγή. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος και η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ της επίμαχης συναλλαγής.

Επειδή, το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο ορθώς **χαρακτηρίστηκε** από τον έλεγχο της αρμόδιας ως προς την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., **εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, δηλαδή ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι η αγορά των παγίων-επαγγελματικού εξοπλισμού που περιγράφεται σε αυτό πραγματοποιήθηκε, από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στο φορολογικό στοιχείο, καθόσον η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο:

- 1.το υπ' αριθ./4.10.2004 τιμολόγιο της "....." (όπου έχει τεθεί σημείωση από τη ότι χρηματοδοτήθηκε από την ίδια με δάνειο)
- 2.την από Σεπτεμβρίου 2004 προσφορά της εταιρίας "....." για επαγγελματικό εξοπλισμό
- 3.την από 13.09.2004 προσφορά της εταιρίας με την επωνυμία "....." για έτερο επαγγελματικό εξοπλισμό
- 4.τα υπ' αριθ. και/7.10.2004 τιμολόγια της ".....", συνολικού ύψους 21.141,71 ευρώ (όπου έχει τεθεί σημείωση από τη ότι χρηματοδοτήθηκε από την ίδια με δάνειο)
- 5.την υπ' αριθ. από 7.10.2004 σύμβαση δανείου της με την Τράπεζα για ποσό εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ
- 6.την από 7.10.2004 αίτηση έκδοσης τραπεζικής επιταγής ύψους 78.706 ευρώ με αριθμό και δικαιούχο την εταιρία "....."
- 7.την από 7.10.2004 αίτηση έκδοσης τραπεζικής επιταγής ύψους 21.141,71 ευρώ με αριθμό και δικαιούχο την εταιρία "....."
- 8.φωτοτυπίες των αντίστοιχων υπ'αριθ. και επιταγών της
- 9.την από 10.09.2015 παραγγελία του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών, δυνάμει της οποίας ζήτησε από την Τράπεζα να της παράσχει έγγραφες πληροφορίες σχετικά με την είσπραξη της υπ'αριθ. επιταγής, και τα σχετικά έγγραφα της
- 10.βεβαίωση της περί εξόφλησης του ως άνω δανείου.

11.απόσπασμα του μητρώου παγίων της από όπου προκύπτει η απόσβεση των παγίων (από ενάρξεως της απόσβεσης έως και την πλήρη απόσβεσής τους) που αναφέρονται στο με αρ./04.10.2004 Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών εκδόσεως της με Α.Φ.Μ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΚΒΣ και στην από 05/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά :

α)της υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

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

Διαφορά φόρου	12.006,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	14.407,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.413,20 €

β) της υπ'αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

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

Συνολικό ποσό : 36.018,00 €.

γ) της υπ' αριθμ./05-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/204 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά.

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

Συνολικό ποσό : 13.340,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .