



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-12-2019

Αριθμός απόφασης: 3615

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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-7-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα στο κατά της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015, της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015, της με αριθμό/ 21-05-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015, την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015, την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 21-5-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-7-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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 με αριθμό/ 20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 67.425,58€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 33.712,79€, ήτοι 101.138,37€.

Με την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο υπόλοιπο φόρου εισροών ποσού 47.281,65€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας 20.380,46€, ήτοι 67.662,11€.

Με την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 81.056€ για λήψη 94 εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 202.640€.

Με την με αριθμό/ 21-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 23.303,60€ για διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών/ λήψης επιστροφής φόρου ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο υπολογίσθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 21-5-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 25-8-2017 εντολής ελέγχου. Στις 15-6-2017 παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. το με αριθμό/2016 δελτίο πληροφοριών από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές δραστηριότητες, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε προβεί στο διάστημα 5/2/2015 – 11/4/2015 σε αποστολή 24 τηλεφωνικών επιταγών μέσω ΕΛΤΑ συνολικού ποσού 91.500€. Εστάλη στις 11-9-2017 με συστημένη επιστολή η με αριθμό/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης και γνωστοποίηση της εκδοθείσας εντολής ελέγχου. Επιδόθηκε στο λογιστή της επιχείρησης η με αριθμό/ 20-2-2018 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015, στην οποία ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε καταχωρήσει 94 Τ.Π.Υ. από την εκδότρια με ΑΦΜ, συνολικού ύψους 202.640€ πλέον Φ.Π.Α. 46.607,20€. Πολλά από τα εκδοθέντα τιμολόγια είναι 492€, ήτοι οριακά λιγότερα από το όριο των 500€ που ορίζει ο νόμος να γίνονται διατραπεζικά, και φέρονται να εξοφλούνταν μετρητοίς. Την περίοδο 12/10/2015 – 23/12/2015 είχαν σταλεί 25 τηλεφωνικές - ταχυδρομικές επιταγές με παραλήπτρια την κα με ΑΦΜ, η οποία ήταν εξουσιοδοτημένη από την

επιχείρηση με ΑΦΜ για την είσπραξη επιταγών και ταχυπληρωμών της εταιρίας. Σημειώνεται ότι οι επιταγές είχαν εκδοθεί ονομαστικά στην κα Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ έστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, αρμόδια για την επιχείρηση με ΑΦΜ, στο οποίο έλαβε τη με αριθμό/ 13-4-2018 απάντηση, με την οποία πληροφορήθηκε ότι α) στις 11-1-2018 η επιχείρηση δε βρέθηκε να λειτουργεί στην έδρα της, β) υπάρχει αναστολή χρήσης του ΑΦΜ της σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από τον 12^ο του 2015 και γ) δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί η επιχείρηση ούτε και ο διαχειριστής της, παρότι εξέδωσε τα με αριθμό/ 18-1-2018 και/ 22-2-2018 αιτήματα άρθρου 14 του ν.4174/2013. Η επιχείρηση με ΑΦΜ ιδρύθηκε στις 18-5-2015, ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας και έχει μοναδικό μέλος και διαχειριστή της τον κο με ΑΦΜ Σύμφωνα με την από 23-12-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση με ΑΦΜ δεν εμφανίζεται να έχει απασχολήσει προσωπικό, δεν κατέχει μεταφορικά μέσα και δεν έχει άλλες εγκαταστάσεις πλην της έδρας της. Στον πραγματοποιηθέντα επιτόπιο έλεγχο, το γραφείο βρέθηκε κλειστό και ο εκμισθωτής του χώρου δήλωσε ότι δεν είχε πέσει στην αντίληψή του οιαδήποτε συναλλαγή ούτε καν το γραφείο ανοιχτό. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ θυροκόλλησε στο γραφείο της επιχείρησης την με αριθμό/1-12-2015 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών και επέδωσε στο σύνοικο πατέρα του διαχειριστή και μοναδικού της μέλους φωτοαντίγραφο της πρόσκλησης ελέγχου. Η επιχείρηση με ΑΦΜ δεν ανταποκρίθηκε και ακολουθήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες αναστολής του ΑΦΜ της, δεδομένου ότι μέσω VIES εμφανιζόταν να έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές με Γερμανική επιχείρηση. Η κα, προς την οποία έγιναν οι τηλεφωνικές επιταγές της προσφεύγουσας επιχείρησης, προσήλθε στη Δ.Ο.Υ., κατόπιν της με αριθμό/ 23-11-2018 πρόσκλησης του ελέγχου, και κατέθεσε την με αριθμό/ 10-1-2019 υπεύθυνη δήλωση, σύμφωνα με την οποία για το χρονικό διάστημα που εργάστηκε στην επιχείρηση με ΑΦΜ από τον 11^ο του 2015 έως και τον 5^ο του 2016 δεν είδε καμία εμπορική συναλλαγή, δεν είδε να απασχολείται άλλο άτομο στο γραφείο και δεν γινόταν καμία άλλη ενέργεια εκτός από το να απαντάει στα τηλέφωνα και να εισπράττει τηλεφωνικές επιταγές από το ταχυδρομείο για λογαριασμό της εταιρίας και να δίνει τα μετρητά στον κο με ΑΦΜ, μοναδικό μέλος και διαχειριστή. Τα εκδοθέντα τιμολόγια από την με ΑΦΜ προς την προσφεύγουσα επιχείρηση ανέφεραν γενικές περιγραφές των φερόμενων ως παρασχεμένων υπηρεσιών (π.χ. 560 ώρες φύλαξης), χωρίς αναγραφή των ημερομηνιών και χωρίς αναλυτικές καταστάσεις ατόμων και ωρών που θα μπορούσαν να ενισχύσουν τη θέση της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι πράγματι παρασχέθηκαν οι αναγραφόμενες υπηρεσίες. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τις συναλλαγές μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ως εικονικές και δεν αναγνώρισε τα εκδοθέντα τιμολόγια, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 9.348,02€ πλέον Φ.Π.Α. 653,22€ που είχε καταχωρήσει και εκπέσει η προσφεύγουσα επιχείρηση. Επίσης, στην υποβληθείσα δήλωση Ε3 της επιχείρησης είχε δηλωθεί ως διάφορα έξοδα (κωδ.535) ποσό 502.174,85€, αντί για 514.174,85€

που προκύπτει βάσει των βιβλίων της. Ο έλεγχος εξέδωσε στις 5-3-2019 το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων, στο οποίο ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αριθμό/ 26-3-2019 απαντητικό σημείωμα, με το οποίο εστίασε στο ότι α) η περίοδος που έγιναν οι ταχυδρομικές επιταγές ήταν 5/2/2016-11/4/2016, β) οι πληρωμές με μετρητά ήταν σύννομες και γ) δεν θα μπορούσαν να γνωρίζουν εάν το προσωπικό της με ΑΦΜ ήταν ασφαλισμένο. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ τροποποίησε τις ημερομηνίες που έλαβαν χώρα οι ταχυδρομικές επιταγές, έπειτα από αλληλογραφία και με τις αρμόδιες αρχές, και απέρριψε τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε τις από 21-5-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, τις οποίες επέδωσε στις 26-6-2019.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Πλημμελής κρίση ελέγχου – ανεπαρκής αιτιολόγηση – οι συναλλαγές ήταν πραγματικές
- Η Δ.Ο.Υ. στηρίχθηκε σε άλλη έκθεση ελέγχου που έγινε στην αντισυμβαλλόμενη χωρίς να προβεί σε αξιολογική κρίση
- Τα στοιχεία που παρουσιάζει ο έλεγχος οδηγούν σε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο – υπάρχει το τεκμήριο της καλής πίστης
- Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση απασχολούσε προσωπικό 10 ατόμων
- Για όλα τα έργα έχουν συναφθεί βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης
- Η εξόφληση με μετρητά δεν αποδεικνύει εικονικότητα των συναλλαγών – υπήρχε και η τραπεζική αργία και σύμφωνα με την από 28-6-2015 πράξη νομοθετικού περιεχομένου όλες οι συναλλαγές της περιόδου μπορούσαν να γίνουν με μετρητά ανεξαρτήτως ποσού
- Όταν η συναλλαγή είναι πραγματική και το ληφθέν φορολογικό στοιχείο τυπικά νόμιμο, δηλαδή όχι πλαστό, και προέρχεται από φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, τότε η δαπάνη πρέπει να εκπέσει από τον Φ.Π.Α. για τον καλόπιστο λήπτη (σχετ. 170/2014 ΝΣΚ και ΠΟΛ.1071/2015, ΣτΕ 1031/2014)
- Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του ν.4337/2015 που δεν προβλέπουν πρόστιμο για τη λήψη εικονικών τιμολογίων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες της φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016: «2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά

έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε η σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4^{ος} 1992, σελ.987, το οποίο νομολογεί-σε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ.3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Επειδή η Δ.Ο.Υ. μπορεί να στηριχθεί σε εκθέσεις ελέγχου και σε πληροφοριακά δελτία άλλων Υπηρεσιών της ενιαίας Φορολογικής Αρχής, όπως εν προκειμένω της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 του ν.4223/2013:

«2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του

στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας...»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και ισχύει από 17-10-2015:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. ... Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 4. 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, όπως ορίζει το άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014):

«5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014):

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλη).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».*

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «*η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης».* Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 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 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, σύμφωνα με την απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και η Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ απέδειξαν ότι η εκδótρια των τιμολογίων επιχείρηση με ΑΦΜ δεν μπορούσε να υλοποιήσει τις υπηρεσίες που αναγράφονται χωρίς ανάλυση στα εκδοθέντα τιμολόγια, καθώς: α) δεν εμφανίζεται να έχει απασχολήσει προσωπικό, β) δεν κατέχει μεταφορικά μέσα, γ) δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα έδρα της και δεν έχει άλλες εγκαταστάσεις πλην της έδρας της (στον πραγματοποιηθέντα επιτόπιο έλεγχο, το γραφείο βρέθηκε κλειστό και ο εκμισθωτής του χώρου δήλωσε ότι δεν είχε πέσει στην αντίληψή του οιαδήποτε συναλλαγή ούτε καν το γραφείο ανοιχτό), δ) το μόνο πρόσωπο που εργάστηκε σε αυτή απασχολήθηκε περιστασιακά και άτακτα και όπως δήλωσε υπεύθυνα «δεν γινόταν καμία άλλη ενέργεια εκτός από το να απαντάω σε τηλέφωνα και να κόβω αποδείξεις είσπραξης πελατών», ε) δεν κατέστη δυνατό να βρεθεί ο μοναδικός νόμιμος εκπρόσωπός της και μοναδικό μέλος της, στ) έχει πολλές δηλωθείσες δραστηριότητες εντελώς ετερόκλητες (ενδεικτικά: χονδρικό εμπόριο σπόρων, χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών, χονδρικό εμπόριο κρέατος, λιανικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού, έκδοση βιβλίων, υπηρεσίες που παρέχονται από καφενείο χωρίς τεχνικά και μηχανικά παιχνίδια, υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία-σουβλατζιδικά με παροχή σερβιρίσματος, λογιστικές υπηρεσίες, έρευνα αγοράς και δημοσκοπήσεις, υπηρεσίες φύλαξης, υπηρεσίες καθαρισμού κοινόχρηστων χώρων κατοικιών και

επαγγελματικών χώρων, υπηρεσίες εργολάβου καθαριότητας, υπηρεσίες διοργάνωσης συνεδρίων, κτλ).

Η προσκομιζόμενη κατάσταση που φέρεται να έχει εκδοθεί από το Σ.Ε.Π.Ε. και αφορά στον εκδότη των τιμολογίων δεν φέρει υπογραφή – σφραγίδα του φορέα έκδοσης και αναγράφει μόλις 5 φύλακες και 5 υπαλλήλους γραφείου, οι οποίοι προφανώς και δεν θα μπορούσαν να καλύψουν τις υπηρεσίες που αναγράφουν τα εκδοθέντα τιμολόγια. Δεν αποδεικνύεται η επάρκεια του προσωπικού της εκδότριας των τιμολογίων, καθώς θα μπορούσαν να έχουν προσκομιστεί και δεν προσκομίστηκαν Α.Π.Δ., αποδείξεις πληρωμής του προσωπικού, κτλ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.

Επειδή, αναφορικά με τις συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, αυτές είναι εικονικές, πέραν της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, διότι: α) δεν αποδεικνύεται ο τρόπος εξόφλησής τους (πολλά τιμολόγια εκδοθέντα με αξία κάτω των 500€ που φέρεται να εξοφλήθηκαν μετρητοίς και τα τιμολόγια με μεγαλύτερη αξία φέρεται να εξοφλήθηκαν με τηλεφωνική επιταγή που έγιναν προς την εργαζόμενη της επιχείρησης που προαναφέρθηκε και δεν υπάρχει οιαδήποτε απόδειξη ότι τα χρήματα ελήφθησαν από την εκδότρια επιχείρηση), β) δεν αναφέρουν στο σώμα τους την περίοδο που παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες (κατά παράβαση και των προαναφερθεισών διατάξεων), γ) δεν περιλαμβάνουν είτε στο σώμα τους είτε συνημμένα τα στοιχεία εκείνα που θα καθιστούσαν εφικτό τον έλεγχο των παρασχεθεισών υπηρεσιών ακόμη και από το λήπτη των τιμολογίων (σε αντίθεση με τα διδάγματα της κοινής πείρας, δεν υπάρχει αναλυτική κατάσταση με τα άτομα που απασχολήθηκαν και το ωράριό τους στις υπηρεσίες φύλαξης, ώστε να επαληθεύεται τόσο η πλήρωση των όρων του έργου αναφορικά με τις ώρες και ημέρες φύλαξης, αλλά και το σύνολο των ωρών φύλαξης που τιμολογήθηκε).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί νόμιμης εξόφλησης των τιμολογίων και η επίκληση της τραπεζικής αργίας και της σχετικής από 28-6-2015 πράξης νομοθετικού περιεχομένου «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» προβάλλονται αλυσιτελώς. Σημειώνεται ότι η τραπεζική αργία έλαβε χώρα την περίοδο 28/6/2015 – 19/7/2015.

Προσκομίζονται άλλα ιδιωτικά συμφωνητικά σύμβασης υπεργολαβίας έργων φύλαξης και παροχής υπηρεσιών, ορισμένα από τα οποία αναφέρουν το μέρος που θα φυλάσσεται και άλλα όχι. Επίσης, προσκομίζονται ορισμένες βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης, ένα μέρος των οποίων αναφέρει το μέρος στο οποίο ασκήθηκαν οι υπηρεσίες. Το συγκεκριμένο ιδιωτικό συμφωνητικό με την επιχείρηση με ΑΦΜ δεν αναφέρει το μέρος που θα παρείχε υπηρεσίες η εκδότρια των τιμολογίων. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η συγκεκριμένη σύμβαση δεν δύναται να ταιριάζει με οιαδήποτε από τις προσκομιζόμενες βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης. Ακόμη, πάντως, και αν ταίριαζε με κάποια από τις βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης, αυτό δεν θα συνεπαγόταν ότι αυτή η υπηρεσία θα είχε παρασχεθεί συγκεκριμένα από την επιχείρηση με ΑΦΜ, καθώς

θα μπορούσε κάλλιστα να έχει παρασχεθεί από κάποια από τις άλλες συνεργαζόμενες επιχειρήσεις ή τα συνεργαζόμενα φυσικά πρόσωπα.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι τα τιμολόγια μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της με ΑΦΜ είναι εικονικά, καθώς πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών και εκροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. 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 επιχείρηση, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από την εκδότρια των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας επιχείρησης και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Όσον αφορά στην επίκληση των ευνοϊκών διατάξεων και στον ισχυρισμό ότι δεν θα πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο του ν.4337/2015

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 48 του ν.4223/2013:

«2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε

αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015):

«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, όπως ορίζει το άρθρο 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/ 19-5-2017): «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α '179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α '170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι το πρόστιμο για λήψη εικονικού τιμολογίου έχει καταργηθεί και πρέπει να γίνει εφαρμογή της νέας επιεικέστερης νομοθεσίας, ήτοι να ακυρωθεί το επιβληθέν πρόστιμο είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 21-5-2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-7-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/2019):

Διαφορά φόρου	67.425,58€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	33.712,79€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	101.138,37€

**Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/2019):
67.662,11€**

Διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο	47.281,65€
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	20.380,46€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.662,11€

Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/2019): 81.056 €

Πρόστιμο προσδιοριζόμενο με το άρθρο 79 ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 (πράξη/2019): 23.303,6 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.