



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.1.2020
Αριθμός απόφασης: 89

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19.9.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα στη της, κατά:

- της αρ. /19 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013
- της αρ. /19 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54§2γ' του ν. 4174/2013 χρήσης 2019 (εκ παραδρομής αναφέρεται στην προσφυγή ως αρ. /19 του άρθρου 55§2δ' του ν. 4174/13 χρήσης 2013 ποσού 250,00 €)
- της αρ. /19 πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του ν. 4472/2017 χρήσης 2013
- της αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013
- της αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καθώς και τις από 15.7.19 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, προστίμου ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19.9.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. /19 πράξη προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ χρήσης 2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 19.720,00 € (=49.300,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εταιρεία (ΑΦΜ) κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 10 του ν. 4093/12.

Με την αρ. /19 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ χρήσης 2019 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής στοιχείων ύψους 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2γ' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1δ' του ως άνω νόμου.

Με την αρ. /19 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο μη απόδοσης ΦΠΑ κατόπιν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 3.944,00 € (=7.888,00 € X 50%), όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Με τις αρ. /19 & /19 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.047,96 € (πλέον πρόσθετου ύψος 3.014,74 €) και ΦΠΑ 7.712,00 € (πλέον πρόσθετου ύψος 7.627,94 €), χρήσης 2013, αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 15.7.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ, προστίμου ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του με αρ. /19 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ βάσει του οποίου η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2013 δέκα (10) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ /13 , ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13 , ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13, ΤΠΥ /13 & ΤΠΥ /13, συνολικής καθαρής αξίας € 49.300,00 €, πλέον ΦΠΑ € 7.888,00) από την (ΑΦΜ), η οποία ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθότι «....α. Δεν διέθετε κανένα μηχανήμα ή την ελάχιστη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες, και δεν αγόρασε πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά και εμπορεύματα, προκειμένου να τα πωλήσει σε διάφορους πελάτες.

β. Απασχόλησε έναν (1) και μοναδικό εργαζόμενο για είκοσι έξι (26) μέρες εργασίας κατά τις χρήσεις 2012 & 2013.

γ. Δεν απασχόλησε κανέναν υπεργολάβο αφού δεν βρέθηκε κανένα συμφωνητικό και κανένας επιτηδευματίας-εργολάβος δεν δήλωσε ότι παρείχε υπηρεσίες στην

δ. Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν οι λήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της, για τη χρήση 2012, πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) αξίας € 1.545.579,09 , με μηδενικές αγορές-

δαπάνες αντίστοιχα. Για τη χρήση 2013 η πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) αξίας € 2.433.464,82 , με αντίστοιχες αγορές-δαπάνες αξίας € 26.324,00 , και τέλος για το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) αξίας € 532.804,50 , με αντίστοιχες αγορές-δαπάνες αξίας € 22.683,24. Συνοψίζοντας, κατά τα έτη 2012 έως 2013, εμφανίζεται να πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) συνολικής αξίας € 4.511.848,41 με αντίστοιχη συνολική αξία αγορών-δαπανών € 49.007,24.

ε. Η δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τα έτη 2012 έως 2014.

στ. Η υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, για τα έτη 2012,2013 & 2014, μη αποδίδοντας τον φόρο εκρών που αντιστοιχεί στα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία, ενώ ειδικότερα, για την υπερδωδεκάμηνη πρώτη χρήση 27.03.12-31.12.13 υπέβαλε ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, συμπεριλαμβάνοντας ανύπαρκτες εισροές-αγορές, με σκοπό να παραπλανήσει τις ελεγκτικές αρχές.

ζ. Η υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27.03.12-31.12.13, καθώς δήλωσε μικρότερα έσοδα από εκείνα που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα από αυτή φορολογικά στοιχεία με σκοπό να μην αποδώσει στο δημόσιο τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, ενώ παράλληλα δήλωσε και ανύπαρκτες αγορές & δαπάνες με σκοπό να παραπλανήσει τις ελεγκτικές αρχές.

η. Η δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

θ. Η δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ελεγκτικής αρχής για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν.

ι. Η διαχειρίστρια κ., μετά την κλήση της από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής προκειμένου να παράσχει έγγραφες εξηγήσεις για την ίδια υπόθεση, προσήλθε στην αρμόδια ΔΟΥ, προκειμένου να δηλώσει παύση εργασιών της , επιδίδοντας παράλληλα την με αριθμό πρωτ. /16 υπεύθυνη δήλωση περί μη διαφύλαξης όλων των θεωρημένων βιβλίων & στοιχείων της επιχείρησης. ...»

Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ. /19 πρόσκληση προς την προσφεύγουσα, προκειμένου να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία που τηρήθηκαν την ελεγχόμενη περίοδο, καθώς και όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε εντός της ταχθείσας προθεσμίας των 5 ημερών, καθώς προσκομίστηκε, μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, μόνο το βιβλίο εσόδων-εξόδων και δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία, και ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της από 15.7.19 έκθεση ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ δεν προσκομίστηκαν τα υπό κρίση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της που ζητήθηκαν.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 15.7.19 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, επειδή, α. Όπως αποδείχτηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η ΔΟΥ Δ ΑΘΗΝΩΝ και τα ευρήματα του οποίου αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω, η εκδότρια επιχείρηση των δέκα (10) ληφθέντων από την φορολογικών στοιχείων συστάθηκε και λειτούργησε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

β. Η δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και ζητήθηκαν από τον έλεγχο με την αρ. πρωτ. /19 πρόσκληση.

γ. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αποδεικτικά εξόφλησης των ανωτέρω τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς βάσει του άρθρου 23 περ.β'ν.4172/13 (ΚΦΕ) για κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση της με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Χαρακτηριστικό γνώρισμα των συναλλαγών με εικονικά στοιχεία είναι να γίνεται η εξόφληση τους με τη χρήση μετρητών.

δ. Η ελεγχόμενη δεν παρείχε στον έλεγχο καμία πληροφόρηση (π.χ. συμφωνητικά, αλληλογραφία) σχετικά με τις υπηρεσίες που φέρεται να της παρείχε η εκδότρια εικονικών

ε. Η προσφεύγουσα εμφανίζεται να συναλλάσσεται για μία και μοναδική φορά με την εκδότρια επιχείρηση, για συναλλαγές μεγάλης αξίας, χαρακτηριστικό γνωρισμάτων εικονικών συναλλαγών.

Συγκεκριμένα διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας € 49.300,00 ,πλέον ΦΠΑ € 7.888,00, για ανύπαρκτη παροχή υπηρεσιών, από την κριθείσα σε προηγούμενο έλεγχο ως εκδότρια μεγάλου όγκου εικονικών φορολογικών στοιχείων

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα στοιχεία με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, μειώνοντας τις εκπιπτόμενες δαπάνες κατά το ποσό των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 49.300,00 €, καθώς και σε διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ μειώνοντας την δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εισροών κατά το ανωτέρω ποσό.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν εργασίες ανακαίνισης δύο καταστημάτων της προσφεύγουσας στο και στον της Οι εργασίες ανακαίνισης έχουν πραγματοποιηθεί. Αυτό βεβαιώνεται από την υπογραφείσα τον Σεπτέμβριο του 2019 τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού ο οποίος εξέτασε μέσω φωτογραφιών την κατάσταση του καταστήματος στο πριν την ανακαίνιση και στη συνέχεια μελέτησε με αυτοψία και αποτίμησε τις πραγματοποιηθείσες εργασίες. Το ίδιο προκύπτει και από το από 1.8.19 έγγραφο της εταιρείας (της οποίας τα προϊόντα πωλούσε η προσφεύγουσα με franchising σε ένα εκ των δύο καταστημάτων της, στο) σύμφωνα με το οποίο το έργο εκτελέστηκε το 2013 σύμφωνα με τα προβλεπόμενα.

2. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας.

3. Καλοπιστία. Δεν τεκμηριώνεται γνώση της προσφεύγουσας περί εικονικότητας. Η πληρωμή έγινε με μετρητά αλλά τα επί μέρους ποσά ήταν μικρά και η συνολική δαπάνη δεν ήταν μεγάλη. Η πληρωμή με μετρητά συνηθίζεται στην επαρχία και ιδιαίτερα κατά το 2013 λόγω δυσπιστίας προς το χρηματοπιστωτικό σύστημα. Οι προϋποθέσεις έκπτωσης δαπάνης στο

εισόδημα συντρέχουν και στον καλόπιστο λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου. Η εικονικότητα καλόπιστου λήπτη δεν είναι δυνατό να ανατρέψει το νομότυπο χαρακτήρα της λήψης του φορολογικού στοιχείου και να αποτρέψει την έκπτωση ΦΠΑ.

4. Τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έστω και μία μικρή καθυστέρηση επιδείχθηκαν στον έλεγχο.

5. Εφόσον δεν αναγνωριστεί η καλή πίστη της προσφεύγουσας να γίνει δεκτή η εικονικότητα στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «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 αξιόγραφων, 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 αγορές 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.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015: «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, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή στο άρθρο 49 του ν. 2859/2000 προβλέπεται ότι: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει Πράξη Προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα η τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ... 2.. γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα»

Επειδή, στις από 15.7.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή 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 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, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Τα πρόστιμα επιβάλλονται από τη Φορολογική Διοίκηση χωρίς να εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης της παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 1188/2010, 477/2009, 1253/1992).

Επειδή για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει μεταξύ άλλων οι δαπάνες να είναι πραγματικές και όχι εικονικές και να προκύπτουν από νόμιμα δικαιολογητικά έγγραφα. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον, μεταξύ άλλων, ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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 οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή όπως αναφέρεται και στην προσφυγή οι υπό κρίση εργασίες από την αφορούν εργασίες στα δύο καταστήματα της προσφεύγουσας στη της, στο και στον, για τις οποίες η προσφεύγουσα επικαλείται ως απόδειξη πραγματοποίησης των εργασιών κατά το έτος 2013 την τεχνική έκθεση του πολιτικού μηχανικού και το από 1.8.19 έγγραφο της εταιρείας Όμως το υπό κρίση χρονικό διάστημα αφορά το έτος 2013 και η εν λόγω τεχνική έκθεση συντάχθηκε κατόπιν της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων (15.7.19), τον Σεπτέμβριο του 2019, και αφορά ένα μόνο εκ των δύο καταστημάτων, το κατάστημα στο Επιπροσθέτως, όπως αναφέρεται στην προσφυγή ο ανωτέρω αποτίμησε τις πραγματοποιηθείσες εργασίες του καταστήματος στο συγκρίνοντας την κατάσταση του καταστήματος πριν την ανακαίνιση μέσω φωτογραφιών με την κατάσταση κατόπιν της αυτοψίας που διενήργησε στο κατάστημα. Σημειωτέον ότι η αυτοψία στο εν λόγω κατάστημα διενεργήθηκε το 2019 όταν η προσφεύγουσα είχε προβεί σε διακοπή εργασιών του εν λόγω υποκαταστήματος ήδη από τις 17.5.16, τρία και πλέον έτη μετά τη διακοπή. Περαιτέρω, το προσκομισθέν έγγραφο της εταιρείας συντάχθηκε κατόπιν της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, την 1.8.19, ήτοι πλέον των έξι ετών από το κρίσιμο χρονικό διάστημα και τρία και πλέον έτη μετά τη διακοπή εργασιών του εν λόγω υποκαταστήματος, και αναφέρεται αποκλειστικά σε εργασίες σε ένα μόνο εκ των δύο καταστημάτων, το κατάστημα στο

Επειδή σύμφωνα με την από 15.7.19 έκθεση ελέγχου άρθρου 54 ΚΦΔ η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο αρ./19 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, εντός της ταχθείσας προθεσμίας των 5 ημερών, καθώς προσκομίστηκε, μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, μόνο το βιβλίο εσόδων-εξόδων και δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά στοιχεία, και ειδικότερα, σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης δεν προσκομίστηκαν τα υπό κρίση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της που ζητήθηκαν.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει

το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15.7.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων 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 με ημερομηνία κατάθεσης **19.9.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

- **Η με αριθμό/19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2013**
Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 19.720,00 € (=49.300,00€ X 40%)
- **Η με αριθμό/19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης 2019**
Πρόστιμο άρθρου 54§2 του ν. 4174/2013 250,00 €
- **Η με αριθμό/19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2013**
Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017 3.944,00 € (=7.888,00€ X 50%)
- **Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2013**

Διαφορά φόρου	3.047,96 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	3.014,74 €
Σύνολο για Καταβολή	6.062,70 €

- **Η με αριθμό/19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013**

Χρεωστικό υπόλοιπο	7.712,00 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	7.627,94 €
Σύνολο για Καταβολή	15.339,94 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

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.