



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24 / 06 / 2020

Αριθμός απόφασης: 1265

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, με έδρα την επί της οδού αρ. Τ.Κ., κατά **α)** της υπ.αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **γ)** της υπ. αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **δ)** της υπ. αρ./...../2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις μερικού έλεγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της από 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ.αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, καταλογίστηκε φόρος 5.200,00 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου παρ.1 άρθρου 49 ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο του ν.2523/97), ποσού 5.333,12 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 400,00 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 10.933,12 ευρώ.**

2) Με την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 01.01.2013-31.12.2013 καταλογίστηκε, διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 4.600,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου παρ.1 άρθρου 49 ν. 4509/2017 (επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο του ν.2523/97), ποσού 4.717,76 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 9.317,76 ευρώ.**

3) Με την υπ. αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 ν.2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του αρθρου. 79 παρ. 1 Ν. 4472/2017, χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε πρόστιμο, γιατί διενέργησε έκπτωση φόρου εισροών (ΦΠΑ) ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 4.600,00 ευρώ, ποσού **2.300,00 ευρώ. (4.600,00 χ50%).**

4) Με την υπ. αρ. της υπ.αρ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, επιβλήθηκε πρόστιμο, γιατί έλαβε εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις

διατάξεις των άρθρων 1,6,10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4600,00 ευρώ, **ποσού 4.000,00 ευρώ.(20.000,00 χ20%)**

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2019 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων (κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες τοποθέτησης ηλιακών θερμοσιφώνων) είναι λήπτης δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) για την ελεγχόμενη χρήση 2013 εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες-....., καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.600,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 24.600,00 ευρώ (σελ. 8 έκθεσης έλεγχου Φ.Ε.):

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) κρίθηκαν, εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω οριστικών πράξεων φόρων και προστίμων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1) Το πόρισμα του έλεγχου είναι αντιφατικό με τις διαπιστώσεις του και κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις που στηρίζονται στην εικονικότητα των ανωτέρω τιμολογίων πρέπει να ακυρωθούν λόγω αόριστης άλλως αντιφατικής αιτιολογίας..

2) Οι συναλλαγές που αφορούν τα τιμολόγια είναι πραγματικές, οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί στην ατομική του επιχείρηση, η οποία εξέδωσε τα αντίστοιχα τιμολόγια στους δικαιούχους πελάτες της για την τοποθέτηση των κλιματιστικών μηχανημάτων.

3) Ως λήπτης ήταν, όπως ισχυρίζεται, σε καλή πίστη κατά την λήψη των τιμολογίων.

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθ. 19 του ν. Ν. 2523/1997** (Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι: « 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.....».**

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)**, 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 με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθ. 18 του ΚΒΣ, Π.Δ. 186/1992**, οριζόταν ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1071/31.03.2015** με την οποία έκανε αποδεκτή την με αριθμό 170/14 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως προς το εισόδημα δέχτηκε 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 έσοδα του...**»

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1097/2016**, με θέμα: **Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, **σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου:**

«.....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 με την **υπ' αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**, με θέμα: Δικαιούται ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να επέσει τον ΦΠΑ αυτού, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης δεν είχε γνώση της εικονικότητας;

«.....11. Από τις μνημονευόμενες στις παραγράφους 4 έως και 9 της παρούσης διατάξεις συνάγεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣτΕ 4566/2014, 1512/2013, 483/2012, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/98, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κ.ά.). Ωστόσο, εξυπακούεται ότι

η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί *a priori* τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπως εκδοθέντος δικαιολογητικού.

12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια τής συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).....».

Επειδή, με την ΣτΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1210/06-09-2013**, με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«..... Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδια στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1249/2013**, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013.», παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

«1 Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ'(ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το

αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτό.

Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κλπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι

« 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:

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου

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 τις διατάξεις του **άρθρου 79 του Ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 79 Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

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, από το με αρ. πρωτ./2013 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η εταιρεία με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ με δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες-....., που εξέδωσε τα Τ.Π.Υ., ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης, έχει θεωρήσει

βιβλία και στοιχεία, έχει υποβάλλει δηλώσεις), όμως δεν είχε την δυνατότητα πραγματοποίησης των συναλλαγών, δηλαδή συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, έγινε δεκτό ότι η ανωτέρω οντότητα που εξέδωσε τα τιμολόγια ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία, είχε υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α.), αλλά δεν είχε την δυνατότητα πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου τα τιμολόγια αυτά που έλαβε και καταχώρισε, ο προσφεύγων, στα βιβλία του ήταν εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τα Τ.Π.Υ. εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν αναγνώρισε τις δαπάνες αυτών των τιμολογίων για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δεν στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και πρόσθεσε αυτές τις δαπάνες στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά. Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), για τις φορολογητέες αυτές εισροές (δαπάνες) δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών της χρήσης και για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη επέβαλε τα προβλεπόμενα, από το άρθρο 79 ν.4472/2017 και του άρθρου 7 παρ.3 & 5 ν.4337/2015 πρόστιμα.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η τοποθέτηση των κλιματιστικών (1.387 κλιματιστικά με βάση σύμβαση με πολυκατάστημα ηλεκτρικών ειδών Αττικής και εκτός σύμβασης σε δική του πελατεία με αποτέλεσμα να έχουν τοποθετηθεί πάνω από 1.400 κλιματιστικά) έγινε τόσο από τον ίδιο και τον συνεργάτη του, ο οποίος ήταν με σχέση εξαρτημένης εργασίας και δυο ακόμη συνεργάτες του οι οποίοι εργάστηκαν μόνο για δέκα πέντε ημέρες (15/07/2013-31/07/2013) όσο και από άλλα συνεργεία τρίτων (τοποθέτηση 725 κλιματιστικών από το σύνολο των κλιματιστικών που τοποθέτησε ο προσφεύγων στους πελάτες του) που αναζητούσε με αγγελίες μέσω των οποίων προσφέρθηκε η εκδότρια των εν λόγω τιμολογίων εταιρεία, η οποία τοποθέτησε για λογαριασμό του με δικά της συνεργεία τα κλιματιστικά.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει (σχετ.10) την από 24/12/2019 βεβαίωση της εταιρείας «.....» με την οποία βεβαιώνεται ότι για το 1^ο 7μηνο του 2013 καταχωρήθηκε αγγελία στο έντυπο «.....» με οποία ο προσφεύγων ζητούσε ψυκτικούς με γνώσεις στο service και στην τοποθέτηση κλιματιστούν και βοηθό ψυκτικού.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται και δεν προσκομίζει κάποιο έγγραφο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι συμφώνησε με την εκδότρια εταιρεία για την τοποθέτηση των κλιματιστικών (πχ θεωρημένο νόμιμα ιδιωτικό συμφωνητικό), δεν επικαλείται τυχόν σχετική αλληλογραφία που είχε γίνει η γενικά την επικοινωνία που είχε κατά το διάστημα της τοποθέτησης των κλιματιστικών με τον νόμιμο εκπρόσωπο ή τον υπεύθυνο της

εκδότριας εταιρείας, ούτε αναφέρονται στοιχεία των προσώπων που εργάστηκαν για λογαριασμό της εκδότριας εταιρείας και τοποθέτησαν τα κλιματιστικά.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα έγγραφα σε φυσική και ηλεκτρονική μορφή(σχετ.1-10) δεν προκύπτει η συνεργασία, όπως ο ίδιος ισχυρίζεται, μεταξύ του προσφεύγοντα και της εκδότριας εταιρείας και σε συνδυασμό με την διαπίστωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.Δ' ΑΘΗΝΩΝ (όπως αναφέρεται στο δελτίο πληροφοριών), ότι η εκδότρια εταιρεία δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές, συνεπώς δεν αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια εταιρεία τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, ο προσφεύγων (ατομική επιχείρηση) ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά την διενέργεια των συναλλαγών και ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις..

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΠΟΛ. 1210/2013 & 1249/2013, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά, ο ισχυρισμός του περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι:

«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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, 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 ημερομηνία 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **επικύρωση: α)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 01.01.2013-31.12.2013), **β)** της υπ. αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **γ)** της υπ.αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρο 79 ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **δ)** της υπ. αρ./...../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου

αρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού

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

Διαχ. περίοδος 01.01.2013-31.12.2013)

Φόρος Εισοδήματος	Συνολικό ποσόν	10.933,12 ευρώ.
Φ.Π.Α.	Συνολικό ποσόν	9.317,76 ευρώ.
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρο 79 ν.4472/2017	Συνολικό ποσόν	2.300,00 ευρώ.
Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ. 3 & 5 ν.4337/2015	Συνολικό ποσόν	4.000,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΝΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.