



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 1975

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ 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 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		20-12-2019	Εισόδημα	2013	24.178,58€
2		20-12-2019	Φ.Π.Α.	2013	17.696,82€
3		20-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997	2013	3.764,32€
4		20-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015	2013	13.093,28€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), Φ.Π.Α. χρήσης 2013 και προστίμων χρήσης 2013, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» 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:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 12.245,42€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, ποσού 11.933,16€.

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 2013, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 8.239,18€, πλέον ποσού που έχει μεταφερθεί προς έκπτωση, ύψους 529,00€, πλέον προστίμου άρθρου 49 του ν.4509/2017, ποσού 8.928,64€.

Με την με αριθμό/2019 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997, ποσού 3.764,32€.

Με την με αριθμό/2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ποσού 13.093,28€.

Ιστορικό

Οι προαναφερθείσες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-12-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου. Με το με αριθ. πρωτ./2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), βάσει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία, την 9-9-2013, είχε καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων εισπράξεις διαφορετικές απ' αυτές που αναφέρονταν στο Π.Δ. 2904/13 ICIS 2892/13, συνολικού ποσού 8.252,09€. Επιπλέον, την ίδια ημέρα, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε εκδώσει σε τέσσερις (4) πελάτες ισάριθμες αποδείξεις αξίας 18,64€, 12,79€, 24,32€ και 7,09€, αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 62,84€.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ/ 27-2-2019 διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ το από 4-2-2019 Δελτίο Πληροφοριών και την έκθεση ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με αντικείμενο εργασιών εργασίες επίχρισης κονιαμάτων, με ΑΦΜ Από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι εξέδωσε στις χρήσεις 2012-2016 εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής

καθαρής αξίας 14.220,40€ πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 3.270,69€ έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επιπλέον, από έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων, με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εντός της χρήσης 2013 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 18.512,80€ πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 4.257,94€ έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 20-12-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 δεν συμπεριελήφθησαν περιστατικά και γεγονότα, παραβιάζοντας ο έλεγχος κατ' αυτόν τον τρόπο τον ουσιώδη τύπο αναφορικά με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

- Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθ. πρωτ./2019 Σ.Δ.Ε. λαμβάνοντας υπόψη στοιχεία τα οποία δεν είχε προηγουμένως νομίμως κατασχέσει, παραβιάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ν.4174/2013.

- Με την με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., χρήσης 2013, επιβάλλεται ένα ενιαίο και αυτοτελές πρόστιμο για πλείονες της μίας παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδεύματις>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010: «2. 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. Ειδικά 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. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 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: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή

νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/ 4-7-2016 «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

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

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

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

Επειδή, 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 προσώπου 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 κλπ).»

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, στην υπό κρίση προσφυγή, με το με αριθ. πρωτ./2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), βάσει της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία, την 9-9-2013, είχε καταχωρήσει στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων εισπράξεις διαφορετικές απ' αυτές που αναφέρονταν στο Π.Δ. 2904/13 ICIS 2892/13, συνολικού ποσού 8.252,09€. Επιπλέον, την ίδια ημέρα, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε εκδώσει σε τέσσερις (4) πελάτες ισάριθμες αποδείξεις αξίας 18,64€, 12,79€, 24,32€ και 7,09€, αντίστοιχα, ήτοι συνολικό ποσό 62,84€.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ/ 27-2-2019 διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ το από 4-2-2019 Δελτίο Πληροφοριών και την έκθεση ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με αντικείμενο εργασιών εργασίες επίχρισης κονιαμάτων, με ΑΦΜ Από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι εξέδωσε στις χρήσεις 2012-2016 εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 14.220,40€ πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 3.270,69€ έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επιπλέον, από έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο ενδυμάτων και υποδημάτων, με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και εντός της χρήσης 2013 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκ των οποίων οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 18.512,80€ πλέον Φ.Π.Α. 23% ποσού 4.257,94€ έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτες.

Επειδή ο έλεγχος έχει δεχθεί την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο θα μπορούσε να αποδείξει την καλή πίστη προς την εκδότρια επιχείρηση, όπως, ενδεικτικά, στοιχεία επικοινωνίας με αυτή ή επίσκεψης σε εγκαταστάσεις της ή άλλα έργα που τυχόν έχει πραγματοποιήσει η εκδότρια και αποτέλεσαν κριτήριο επιλογής της για την προμήθεια των συγκεκριμένων υλικών και υπηρεσιών.

Επειδή 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 εταιρεία, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε πριν την εκπλήρωση των συναλλαγών ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, όπως για παράδειγμα εξόφληση αυτών μέσω τραπεζικού συστήματος ή με επικοινωνία με την εκδότρια αναφορικά με την προς εκπλήρωση ή εκπληρωμένη υποχρέωση.

Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές διατυπώνονται στις από 20-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 15-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		20-12-2019	Εισόδημα	2013	24.178,58€
2		20-12-2019	Φ.Π.Α.	2013	17.696,82€
3		20-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 6 ν.2523/1997	2013	3.764,32€
4		20-12-2019	Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015	2013	13.093,28€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2019) Χρήσης 2013

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

Διαφορά φόρου	12.245,42€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.933,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.178,58€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2019) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	8.239,18€
Ποσό που έχει μεταφερθεί προς έκπτωση	529,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 του ν.4509/2017	8.928,64€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.696,82€
----------------------------	-------------------

3. Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997 (Αριθ. Πράξης/2019) (Χρήσης 2013)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: $7.528,64\text{€} * 50\% = 3.764,32\text{€}$

4. Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Αριθ. Πράξης/2019) (Χρήσης 2013)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: $32.733,20 * 40\% = 13.093,28\text{€}$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

**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.