



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 10.4.2020
Αριθμός απόφασης: 740

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 **23.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά:

- της αρ. /23.12.19 πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13
- της αρ. /23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13
- της αρ. /23.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 23.12.19 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.1.2020** 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ./23.12.19 πράξη προσδιορισμού προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους 549.596,74 €, και συγκεκριμένα:

α. πρόστιμο ύψους 600,00 € (= 900,00 € X 1 X 2 X 1/3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω μη τήρησης βιβλίου απογραφών-ισολογισμών και μητρώου παγίων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 4093/12.

β. πρόστιμο ύψους 1.500,00 € (= 900,00 € X 1 X 5 X 1/3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω μη διαφύλαξης 231 φορολογικών στοιχείων εξόδων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 133.549,64 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 του ν. 4093/12.

γ. πρόστιμο ύψους 547.496,74 € (=1.368.741,85 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης 161 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από τον (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.368.741,85 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 10 του ν. 4093/12.

Με τις αρ./23.12.19 &/23.12.19 προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 389.919,02 € (πλέον πρόσθετου ύψος 399.900,95 €) και ΦΠΑ 340.368,41 € (πλέον πρόσθετου ύψος 349.081,84 €), διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13, αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 23.12.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος στην προσφεύγουσα (υπόχρεος τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, με κύριο αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων καθώς και παροχή επιχειρηματικών συμβουλών, διαφημιστικά γραφεία κλπ) διενεργήθηκε βάσει της αρ.-27.9.16 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε κατόπιν του αρ./5.2.16 δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ.

Σύμφωνα με το τις διαπιστώσεις του ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ «.....Το περιεχόμενο των επτά τιμολογίων πώλησης που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την, καθαρής αξίας 161.319,00€ αναφέρεται στην πώληση διαφημιστικού χαρτιού, από τον έλεγχο όμως των προμηθευτών της ελεγχόμενης επιχείρησης διαπιστώσαμε ότι κανένας Προμηθευτής δεν είχε σχετικό επάγγελμα με πώληση χαρτιού, αλλά όλοι είχαν σχέση με το εμπόριο τροφίμων - ποτών & ηλεκτρικών συσκευών.

Το δε περιεχόμενο των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την, αναφέρεται σε: επιμέλεια παραγωγής εκτυπώσεων για λογαριασμό Πελάτη βάση συμφωνητικού, επιμέλεια επεξεργασία μακετών για λογαριασμό Πελάτη βάση συμφωνητικού, εργασίες συντήρησης για λογαριασμό Πελάτη βάση συμφωνητικού, τοποθέτηση αυτοκόλλητων για λογαριασμό Πελάτη βάση συμφωνητικού, πιστοποίηση εργασιών σε διάφορα έργα βάση συμφωνητικού. Η περιγραφή των παρεχόμενων Υπηρεσιών είναι γενική και ασαφής, χωρίς να αναφέρεται η ακριβής παρεχόμενη Υπηρεσία, ποιό συγκεκριμένο συμφωνητικό υπεγράφη.

....ο έλεγχος καταλήγει ότι επειδή η επιχείρηση:

- Δεν ήταν εγγεγραμμένη στο ΙΚΑ και δεν απασχόλησε προσωπικό σύμφωνα με το από 05/06/2014 έγγραφο του ΙΚΑ προς το ΣΔΟΕ (Α.Π.) και άρα δεν ήταν σε θέση να

παρέχει υπηρεσίες μεγάλης κλίμακας όπως αυτές που περιγράφονται στα 161 τιμολόγια προς την που κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ

- Δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές ή προμήθειες αγαθών ή υπηρεσιών μεγάλης αξίας διότι παρ' ότι εμφάνισε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος αγορές ύψους €1.478.243,42, έχει δηλωθεί από τρίτους ως πελάτης με αγορές ύψους €12.806,04 ενώ ή ίδια δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις

- Από τον έλεγχο του μοναδικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρηση δεν προέκυψε η εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων

Δεν ήταν σε θέση να παρέχει στη τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιγράφονται στα 161 τιμολόγια που κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ με την-21/05/2014 έκθεση κατάσχεσης και κατά συνέπεια αυτά αφορούν εικονικές συναλλαγές.

Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος καταλογίζει παραβάσεις γιατί το οικονομικό έτος 2014, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της 161 εικονικά στοιχεία εκδόσεως»

Επιπροσθέτως για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη τήρησης βιβλίου απογραφών-ισολογισμών και μητρώου παγίων και μη διαφύλαξης 231 φορολογικών στοιχείων εξόδων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 133.549,64 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστέες τις δαπάνες που αφορούν τα στοιχεία εξόδων που δεν προσκομίστηκαν και των 161 ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικού ύψους 1.499.688,54 €, και βάσει αυτών διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος. Στο ΦΠΑ ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ΦΠΑ των υπαγόμενων σε ΦΠΑ μη προσκομισθέντων ανωτέρω φορολογικών στοιχείων εξόδων και των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων και βάσει αυτών διενεργήθηκε διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ.

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

1. Η φορολογική αρχή που φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών. Δεν είναι εικονικά.

2. Η παραβατική συμπεριφορά του προμηθευτή της δεν μπορεί να επεκταθεί και στην προσφεύγουσα ώστε να κριθούν τα φορολογικά στοιχεία εικονικά.

3. Το αντικείμενο των υπό κρίση συναλλαγών ήταν συναφές με το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας.

4. Σε κάθε περίπτωση οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και στη χειρότερη εκδοχή τα υπό κρίση τιμολόγια θα μπορούσαν να θεωρηθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο.

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 4 παρ. 10 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ): «Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματός του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων

β) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών μπορεί να καθορίζει τον τόπο αποθήκευσης, υπό τον όρο να θέτει στη διάθεση των αρμόδιων αρχών, έπειτα από οποιαδήποτε αίτησή τους, τα τιμολόγια ή τις πληροφορίες που έχουν αποθηκευτεί, μέσα στις προθεσμίες που τίθενται με την αίτηση των αρχών αυτών, χωρίς αδικαιολόγητη καθυστέρηση. Όταν ο τόπος αποθήκευσης ευρίσκεται εκτός Ελλάδας, υποχρεούται να γνωστοποιεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν την αποθήκευση, τον τόπο αυτόν, καθώς και κάθε μεταβολή του τόπου αυτού. ...»

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 ή τρίμηνο χωριστά, αν η Πράξη Προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή, στις από 23.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ 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 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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 23.12.19 υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

- Η με αριθμό/23.12.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13

Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015	600,00 € (= 900,00 € X 1 X 2 X 1/3)
Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015	1.500,00 € (= 900,00 € X 1 X 5 X 1/3)
Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015	547.496,74 € (=1.368.741,85 € X 40%)
Σύνολο	549.596,74 €

- Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13

Διαφορά φόρου	389.919,02 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	399.900,95 €
Σύνολο για Καταβολή	789.819,97 €

- Η με αριθμό/23.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1.9.12-31.12.13

Χρεωστικό υπόλοιπο	340.368,41 €
Πρόστιμο αρ. 49 ν. 4509/17	349.081,84 €
Σύνολο για Καταβολή	689.450,25 €

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

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.