



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-04-2020

Αριθμός Απόφασης:744

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ¹ όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170),όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../03-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, οδός αρ.... , κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28-11-2019	04-12-2019	Πρόστιμο αρ. 6 Ν.2523/1997 σε συνδ. με αρ.79 παρ.1 Ν.4472/2017	2013	8.050,00 €
2		28-11-2019	04-12-2019	Πρόστιμο αρ. 7 Ν.4337/2015	2013	28.000,00 €
3		28-11-2019	04-12-2019	ΦΠΑ	2013	32.494,63 €
4		28-11-2019	04-12-2019	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	47.997,01 €
						116.541,64€

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Επί της με αριθμό πρωτ./03-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 Ν. 4337/2015 οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **28.000,00 €**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, καθαρής αξίας 70.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 16.100,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του άρθρου 2 παρ. 3 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ).

Με την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **8.050,00 €**, επειδή έλαβε εικονικό, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και του άρθρου 19 του Ν.2523/1997, φορολογικό στοιχείο, με το οποίο διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 περ. β' και 3 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ), ήτοι:

Εκδότης Εικονικών Στοιχείων	Αξία/Φόρος	Συντ. προστίμου	ΣΥΝΟΛΟ
.....-ΑΦΜ	70.000,00/16.100,00	50%	8.050,00 €

Με την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε στον προσφεύγουσα διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ύψους 22.011,74 €, πλέον 22.414,55 € πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, πλέον 3.570,72 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικό ποσό **47.997,01 €**.

Με την υπ' αρ της υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ οικ. έτους 2014 (χρήσης 2013), του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) 16.100,00 €, πλέον 16.394,63 €

πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό **32.494,63 €**.

Οι ως άνω παραβάσεις και διαφορές φόρων, διαπιστώθηκαν κατόπιν διενεργηθέντος μερικού ελέγχου, ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., συνεπεία της με αρ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. ΕΞ 2019 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης/2019), διαβιβαστικού εγγράφου, με συνημμένο το από 2/4/2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Α' υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (ΥΕΔΔΕ), καθώς και την από 26/03/2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), αναφορικά με τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου εκ μέρους του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής:

« 1. Σύμφωνα με τον ν. 4093/12 άρθ. 1 ναι μεν το βάρος της αποδείξεως της συναλλαγής φέρει ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων επιβεβαιώνει όμως τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από την δήλωση έναρξης των εργασιών αυτού. Εμείς προσκομίσαμε στην φορολογική αρχή αυτή τη δήλωση (σχετ.3).

2. Περαιτέρω με το άρθρο 66 του ν. 4174/13 ορίζονται οι προϋποθέσεις της εικονικότητας. Στην προκειμένη περίπτωση η συναλλαγή όπως θα αποδείξουμε πιο κάτω δεν είναι εικονική αλλά πραγματική. Εάν ο υπεργολάβος δεν ολοκλήρωσε τις αναληφθείσες εργασίες δεν οφείλεται σε δική μας υπαιτιότητα.

3. Επίσης το βάρος της απόδειξης ότι το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο φέρει η φορολογική αρχή.

Πλην όμως από τις ενέργειες στις οποίες προβήκαμε και από το σύνολο των πραγματικών περιστατικών προκύπτουν τα ακόλουθα:

A. Με την έκδοση του υπ' αρ./13 τιμολογίου (σχετ.4) ήρθαμε σε συμφωνία από το έτος 2013 για να πραγματοποιήσει ο εργασίες στα γραφεία που επρόκειτο να μισθώσουμε στην οδό Ο εκδότης του τιμολογίου είχε υποβάλει δήλωση έναρξης επιτηδεύματος άρα ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο.

B. Οι εργασίες τις οποίες συμφωνήσαμε πραγματοποιήθηκαν κατά το μεγαλύτερο μέρος και τούτο διότι α) Μετά την ολοκλήρωση των εργασιών υπεγράφη μισθωτήριο συμβόλαιο (σχετ.6), β) Ο εκμισθωτής ορθά δηλώνει μέχρι τον Απρίλιο του 2014 το μίσθιο κενό διότι εκτελούνταν εργασίες εντός αυτού και δεν είχε γίνει έναρξη της μισθωτικής σχέσης διότι είχε συμφωνηθεί η διενέργεια

από εμάς των συγκεκριμένων εργασιών ως και ο εμπλουτισμός του μισθίου με έπιπλα και διάφορες ηλεκτρονικές και ηλεκτρολογίας εγκαταστάσεις. Η καταβολή δε του μισθώματος και η μισθωτική σχέση θα άρχιζαν μετά το πέρας των εργασιών και την εγκατάσταση μας στο μίσθιο, γ) Η καθυστέρηση των εργασιών οφείλεται στον και τούτο αποδεικνύεται από την εξώδικη πρόσκληση που του αποστείλαμε την 24-1-14 (σε **ανύποπτο χρόνο**) καλώντας τον να αποπερατώσει τις συμφωνηθέντες εργασίες. Είναι δε εντυπωσιακό το γεγονός ότι ο Δικαστικός Επιμελητής που το επιδίδει τον ανευρίσκει στον χώρο στην οδό Η φορολογική αρχή αναφέρει αόριστα ότι τον αναζήτησε χωρίς να αναφέρει τον **χρόνο** που τον αναζήτησε (σχετ.5), δ) Την 7-10-13 και προφανώς εν όψει της ανάληψης των συμφωνηθέντων εργασιών ο αντισυμβαλλόμενος προσλαμβάνει 9 άτομα ως προσωπικό και τους δηλώνει στην αρμόδια υπηρεσία., ε) Εάν πιθανόν για λόγους δικούς του δεν επιθυμούσε να προμηθεύεται υλικά με τα νόμιμα παραστατικά έγγραφα (προφανώς για μείωση του κόστους κατασκευής) αυτό αφορά τον ίδιο και όχι εμάς. Δεν υπήρχε η δυνατότητα να ελέγξουμε τις αγορές του, στ) Είναι αδιανόητο να έχει προσλάβει 9 άτομα και να μην αξιοποιεί το προσωπικό αυτό. Τέλος ζ) οι εγκαταστάσεις επί της οδού υπάρχουν, η ενοποίηση των γραφείων είναι υπαρκτή και η φορολογική αρχή έχει δυνατότητα να το εξακριβώσει.

Από όλα τα παραπάνω αποδεικνύουμε και προκύπτει σαφώς ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά όσον αφορά εμάς.

Αντίθετα η φορολογική αρχή δεν έχει αιτιολογήσει επαρκώς 1) γιατί ο εκδότης του τιμολογίου προσέλαβε το προσωπικό που αναφέρω κατά τα άνω, 2) πότε γίναν οι εργασίες ενοποίησης των γραφείων που μισθώσαμε στην οδό αφού δεν δέχεται ότι εμείς τις πραγματοποιήσαμε, 3) πως εξηγείται το γεγονός ότι την 24-1-14 ευρίσκεται στην δηλούμενη διεύθυνση ο κ. (διαπιστώνεται από δημόσιο όργανο) ενώ η ίδια δεν τον ανευρίσκει (χωρίς να προσδιορίζει τον χρόνο που τον αναζητά) τέλος 4) αναφέρει ότι κατά τον χρόνο επισκευής δεν είχαμε την χρήση του ακινήτου χωρίς να δικαιολογεί πως γνωρίζαμε την 15-12-13 (στην πραγματικότητα τον Οκτώβριο του έτους 2013) όταν συμφωνούσαμε με τον υπεργολάβο ότι τον Απρίλιο του 2014 θα μισθώναμε τον επί της οδού χώρο και πραγματοποιήσαμε εργασίες εκεί αφού δεν είχαμε την χρήση του. Απλούστατα την χρήση την είχαμε. Μίσθωμα δεν καταβάλαμε ακριβώς λόγω των εργασιών.».

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του Ν. 2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 εταιρεία, 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, κατά τα παγίως κριθέντα (**ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015**), 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, 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, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, επίσης 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 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 εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ, ΙτΕ 505/2012, 1400/2011, 3520, 1104/2010), 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 τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 10 του Ν.4093/2012** «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 αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 28-11-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ορθής εφαρμογής των διατάξεων ΚΦΑΣ, Εισοδήματος και ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και από την επισυναπτόμενη σε αυτές, από 26/03/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και Ν. 4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, στα έξοδα, ως δαπάνη με δικαίωμα έκπτωσης, το Τ.Π.Υ. Νο/2013 εκδόσεως του «..... - ΑΦΜ:.....» καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 16.100,00€, ήτοι σύνολο 86.100,00€ και με αιτιολογία - περιγραφή «Οικοδομικές εργασίες ανακατασκευή υδραυλικών εγκαταστάσεων - ηλ/κών εγκαταστάσεων - αποκατάσταση υαλοπινάκων - αποκατάσταση πόρτας - χρωματισμούς - αποκομιδή μπαζών σύμφωνα με το Ιδιωτικό Συμφωνητικό εργολαβίας: Έργο, το οποίο είναι εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής, εκδοθέν από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, ενώ η δαπάνη δεν αφορά τον προσφεύγοντα καθώς αυτός δεν είχε τον χρόνο επισκευής την χρήση του ακινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, η εικονικότητα της υπό κρίση συναλλαγής θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, στις οποίες εδράζονται οι καταλογιστικές πράξεις, για τους κάτωθι λόγους:

> Σύμφωνα με το με αριθμό/2019 πληροφοριακό Δελτίο της Α Υποδιεύθυνσης της ΥΕΔΔΕ Αττικής και την από 26-3-2019 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ και Ν. 4174/2013 διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου ΑΦΜ εξέδωσε ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία το έτος 2013 σε διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων.

> **Για την** εκδότρια επιχείρηση του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, ατομική επιχείρηση του Κ....., με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ και έδρα επί της οδού, **διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για μια εικονική (συναλλακτικά ανύπαρκτη) επιχείρηση**, η οποία εξέδωσε στις

χρήσεις 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017, 333 εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 3.781.791,37 €, καθώς σύμφωνα με την από 26/03/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και Ν. 4174/2013, η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προέκυψε ότι: «Όπως ανωτέρω αναφέρεται ο ελεγχόμενος αναζητήθηκε από τον έλεγχο τόσο στην δηλωθείσα έδρα όσο και στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας χωρίς να εντοπιστεί σε καμία από τις δύο διευθύνσεις.

Επίσης ως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχολεί πραγματικά προσωπικό για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017.

Επίσης ως προκύπτει από την εκτύπωση του profile της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτει ότι δεν έχει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς δεν έχει υποβάλλει καμία σχετική δήλωση.

Ακόμη ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ. ΕΞ ΕΜΠ 29-11-2018 έγγραφο του προς την ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών ζητήσαμε μεταξύ άλλων να μας γνωρίσει αν η ελεγχόμενη οντότητα έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Η ΔΗΛΕΔ/τμήμα Γ τελωνειακών εφαρμογών στο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ 04-01-2019 ΕΜΠ απαντητικό της έγγραφου μας γνώρισε μεταξύ άλλων ότι δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών για την ελεγχόμενη οντότητα.

Ακόμη οι μόνες αγορές της ελεγχόμενης οντότητας στην χρήση 2013 είναι συνολικής καθαρής αξίας 5.994,92€..

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει απόλυτη ανυπαρξία αγορών σε σχέση με την αξία των εκδοθέντων φορ. στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων προκύπτει ότι οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε η ελεγχόμενη οντότητα είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε ως κάτωθι

ΧΡΗΣΗ 2013 118 φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 1.632.531,24€

ΧΡΗΣΗ 2014 80 φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 1.127.248,16€

ΧΡΗΣΗ 2015 48 φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 664.431,32€

Εκ των οποίων 46 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 620.431,32 έως τις 17-10-2015 και 2 φορ. στοιχεία συν. καθαρής αξίας 44.000,00€ μετά τις 17-10-2018

ΧΡΗΣΗ 2016 31 φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 182.675,00€

ΧΡΗΣΗ 2017 56 φορ. στοιχεία αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 174.517,78€

ΣΥΝΟΛΟ 333 φορ. στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 3.781.403,50€

είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2,5 και 9 και 19 παρ. ιγ του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), των παρ. 6,10 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ), της παρ. 1ε του άρθρου 55 Α και του άρθρου 66 του

N.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) σε συνδυασμό με τα άρθρο 19 παρ. 1,2,3 και 4 του Ν 2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3,4 και 5 του Ν.4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα.». Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση η οποία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη δεν διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις υπό κρίση συναλλαγές προς τον προσφεύγοντα.

> Διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε το επίμαχο τιμολόγιο στα τηρούμενα φορολογικά βιβλία του με αποτέλεσμα να εμφανίζει αυξημένες παρανόμως δαπάνες και μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων σε Φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α.

> Από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε, τον φερόμενο χρόνο επισκευής (15-12-2013/31-1-2014) την χρήση του ακινήτου επί της οδού στον οποίο φέρεται να έγιναν οι εργασίες που αναφέρονται στο φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του ΑΦΜ καθώς μίσθωσε το ακίνητο μεταγενέστερα και συγκεκριμένα από 1-4-2014 έως 31-8-2018 και συνεπώς ότι η εν λόγω δαπάνη δεν αφορά τον ίδιο και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του ούτε ο Φ.Π.Α. (ΣτΕ 1823/1994, 141/1993, 3727/1990, ΠΟΑ 1005/2005, άρθρο 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000).

> Διαπιστώθηκε διαφορά μεταξύ της καθαρής αξίας του επίμαχου στοιχείου (70.000,00 ευρώ), της συνολικής καθαρής αξίας που αναφέρεται στο σχετικό/2014 εργολαβικό (49.000,00 ευρώ), του αθροίσματος των επιμέρους εργασιών σύμφωνα με το ανωτέρω εργολαβικό (51.200,00) και του συνολικού ποσού πληρωμής που φέρεται ότι έγινε από τον προσφεύγοντα (57.000,00 ευρώ).

> Ως προς τον τρόπο εξόφλησης της υπό κρίση συναλλαγής ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά πληρωμής μέσω τραπεζής όπως είχε υποχρέωση καθώς η συναλλαγή υπερέβαινε τα 3.000,00 ευρώ, αντίθετα ισχυρίστηκε ότι η εξόφληση πραγματοποιήθηκε με μετρητά και προσκόμισε στον έλεγχο τα παρακάτω αποδείξεις:

A/A	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	ΠΟΣΟ
1	No/2013	7.500,00€
2	No/2013	5.000,00€
3	No /2013	5.000,00€
4	No/2013	10.000,00€
5	No/2013	12.000,00€
6	No/2013	9.000,00€
7	No/2013	8.500,00€
	ΣΥΝΟΛΟ	57.000,00€

Ο έλεγχος έκρινε ότι: «Η εξόφληση του τιμολογίου αντιβαίνει στις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 περ. β του ν. 4172/13 που ορίζουν υποχρέωση εξόφλησης παραστατικών άνω των 3.000,00€ με τραπεζικό μέσο, η διαπίστωση αυτή σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ο εκδότης προέκυψε συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι, δεν είναι δυνατόν να

επικαλεστεί ο ελεγχόμενος, έχων το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής, ότι ήταν καλόπιστος ούτε παρέχονται αποδεικτικά στον έλεγχο ότι η υπό κρίση δαπάνη είναι πραγματική.».

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣΤΕ 2223/95**).

Επειδή, η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας του επίδικου τιμολογίου, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, « *Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».*

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «*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, ο προσφεύγων, ως λήπτης του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς το αληθές των συναλλαγών, ο οποίος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον συγκεκριμένο εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτης φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣΤΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο δε προσφεύγων δεν προσκομίζει άλλα αποδεικτικά μέσα αρκούντως πειστικά περί απόδειξης του αντιθέτου και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύει την επικαλούμενη από μέρους του καλή πίστη, ούτε

κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 28-11-2019 εκθέσεις ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων ΚΦΑΣ, Εισοδήματος, ΦΠΑ και ειδικού Προστίμου ΦΠΑ (αρ.79 § 1 Ν.4472/2017), της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καθώς και της επισυναπτόμενης σε αυτές, από 26-3-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, 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 αριθμό πρωτοκόλλου/03-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

• **Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**

Διαφορά φόρου	22.011,74 €
Πρόσθετος φόρος άρ.58 και τόκος αρ.53 του Ν.4174/2013	22.414,55 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.570,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	47.997,01 €

• **Επί Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**

Διαφορά φόρου	16.100,00 €
Πρόσθετος φόρος άρ.58 και τόκος αρ.53 του Ν.4174/2013	16.394,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	32.494,63 €

- **Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 Πρόστιμο : 16.100,00€ * 50% = 8.050,00€**

- **Επί Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015**

70.000,00€ x 40% = 28.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.