



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11/2/2021
Αριθμός απόφασης: 578

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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.Την με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην οδό και γωνία στο, με ΑΦΜ, κατά των πιο κάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013:

α) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

β) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α

γ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α(άρθρου 79 ν.4472/2017) και

δ) της με αριθ./2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 07-10-2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 και ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούσε την ατομική επιχείρηση με έδρα την (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών, «διαφημιστικά είδη, διανομές φυλλαδίων, φορτώσεις, συσκευασίες, εμπόριο», διαπιστώθηκε ότι αυτός ήταν εκδότης εικονικών τιμολογίων στο σύνολο της συναλλαγής, για τους λόγους που αναφέρονται στην έκθεση. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα, που για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 έλαβε τέσσερα(4) τιμολόγια καθαρής αξίας 9.190,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.113,70 ευρώ.

Με αφορμή την ως άνω έκθεση ελέγχου (αρ. πρωτ...../2020 Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ), διενεργήθηκε από την εν λόγω υπηρεσία μερικός έλεγχος εφαρμογής διατάξεων ν.4174/2013 και άλλων φορολογίων, ο οποίος, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 έλαβε τέσσερα(4) τιμολόγια καθαρής αξίας 9.190,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.113,70 ευρώ από τον

Μη αποδεχόμενη τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επί του σημειώματος του άρθρου 28 ΚΦΔ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις:

α) την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η αξία των εικονικών τιμολογίων και προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ως λογιστική διαφορά, προσδιορίζοντας τις δηλωθείσες ζημίες από -63.146,75 ευρώ σε -53.956,75 ευρώ.

β) την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. με την οποία δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές η αξία εισροών των εικονικών τιμολογίων και από το φόρο εκροών το φόρο που αναλογεί σ' αυτά (φόρος εισροών), και προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο 2.113,70 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 2.244,96 ευρώ, ήτοι σύνολο ποσού 4.358,66 ευρώ.

γ) την με αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ, ήτοι 1.056,85 ευρώ και

δ) την με αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 ν.4337/2015, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 3.676,00 ευρώ, ίσο με το 40% της αξίας των τιμολογίων (9.190,00X40%).

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή ζητά τη ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<.....

Δυνάμει ιδιωτικού συμφωνητικού που καταρτίστηκε στις 10/7/2013 μεταξύ της εταιρείας μας και της ατομικής επιχείρησης «.....», με έδρα την και ειδικότερα την οδό, με ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΕ Αθηνών και αντικείμενο εργασιών «διαφημιστικά είδη, διανομές φυλλαδίων, φορτώσεις, συσκευασίες, εμπόριο», ανέλαβε η δεύτερη κατ εντολή μας, τη δημιουργία εταιρικής ταυτότητας μας, δημιουργικό διαφημιστικό, εκτύπωση παραγωγή διαφημιστικών φυλλαδίων, αναπτήρων, στυλό, κ.λπ., έναντι του ποσού των 9.190 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 23%, 2.113,7 ευρώ και συνολικά, 11.303,7 ευρώ, (σχετ. 1)

.....

Τα είδη που αναφέρονται στα τιμολόγια, μας παραδόθηκαν στο όπως αποδεικνύεται από σχετικές φορτωτικές, τις οποίες σας επισυνάπτουμε (σχετικά 10 και 11).

Οι εξοφλήσεις των εκδοθέντων τιμολογίων για την αγορά των παραπάνω αγαθών έγιναν τοις μετρητοίς, διότι δεν υπήρχε η εκ του άρθρου 23 περίπτωση β' του Ν. 4172/2013 υποχρέωση εξόφλησης αγοράς αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, υποχρέωση η οποία θεσπίστηκε με τον ως άνω νόμο αλλά μετατέθηκε η έναρξη ισχύος της διάταξης του άρθρου 23 σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 2, του ιδίου νόμου από 1.1.2014.

Κατά τον χρόνο κατάρτισης της αμοτεροβαρούς σύμβασης με την ανωτέρω επιχείρηση και κατά τους χρόνους ολοκλήρωσης των αναληφθεισών εργασιών της, είχαμε εδραία την πίστη και για την ταυτότητα της επιχείρησης αυτής και για τη δυνατότητα ολοκλήρωσης των όσων ανέλαβε, που επιβεβαιώθηκαν πλήρως με την απόλυτη εκτέλεση τους. Καταβάλαμε στον αντισυμβαλλόμενο μας το χρηματικό αντίτιμο των εργασιών που του αναθέσαμε μετά του αναλογούντος ΦΠΑ, καταχωρήσαμε στα τηρούμενα βιβλία μας τις συναλλαγές μας αυτές και το σύνολο των ενεργειών μας ήταν προς γνώση της υπηρεσίας σας απολύτως>>.

* * * * *

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ, 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 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) 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει 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 αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης στην προσφεύγουσα, λαμβάνοντας υπόψη του και τις διαπιστώσεις ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην από 07/10/2019 έκθεση ελέγχου της, με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα συμπέρανε ότι η προσφεύγουσα εταιρία, στη χρήση 2013 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα(4)εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του με έδρα την (ΑΦΜ), συνολικής καθαρής αξίας 9.190,00€ πλέον ΦΠΑ 2.113,70€, που κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η εκδότρια των τιμολογίων ατομική επιχείρηση ήταν, κατά την εν λόγω χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στη φορολογική αρχή, πλην όμως, πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστικό έτος 1/1-31/12/2013

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ:ΖΗΜΙΕΣ -53.956,75 ευρώ (ως αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος).

β) ΦΠΑ 4.358,66 ευρώ (ως αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.)

γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ: 1.056,85 ευρώ (ως αριθ./2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν.4472/2017 και

δ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 7 παρ.3 και 5: 3.676,00 ευρώ (ως αριθ./2020 οριστική πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.