



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/02/2021

Αριθμός απόφασης: 346

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604573
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 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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.)».

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».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία είχε

έδρα στην, επί της οδού αρ., και εκπροσωπείται νόμιμα από τον του με ΑΦΜ, κατοίκου ομοίως ως ανω, **κατά: α)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 01.01.2012-31.12.2012), **β)** της υπ' αριθμ...../...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/201-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31/08/2020 οικείες εκθέσεις, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και του νομίμου εκπροσώπου αυτής, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 01.01.2012-31.12.2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 79.466,49 ευρώ πλέον πρόστιμο ποσού 85.561,56 ευρώ (άρθρο 72 παρ. 17 Κ.Φ.Δ. ευνοϊκότερο καθεστώς σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας του άρθρου 1 του ν.2523/1997), ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 165.028,05 ευρώ.**

β) Με την υπ' αριθ./...../2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015, διαχ.περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο, γιατί έλαβε, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, είκοσι έξι(26) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, παραβαίνοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3,4,7,8 και 9 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, συνολικής καθαρής αξίας 321.000,00 πλέον ΦΠΑ 73.830,00 ευρώ, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 64.200,00 ευρώ** (321.000,00 x 20%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ 27-02-2019 Δελτίο Πληροφοριών για την προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένη έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής

των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) και Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που αφορά την επιχείρηση με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙΧΡΙΣΗΣ ΚΟΝΙΑΜΑΤΩΝ» με έδρα επί της οδού του Δήμου, για τα έτη 2012-2016 & 2018. Η εν λόγω επιχείρηση κρίθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ως συναλλακτικά ανύπαρκτη και ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Σε βάρος της, καταλογίστηκαν, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, τα πρόστιμα για την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα ελεγχόμενα έτη 2012-2016.

Με την υπ.αρ./...../2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, διενεργήθηκε έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε λάβει και είχε καταχωρήσει στα βιβλία της (26) φορολογικά στοιχεία, με εκδότρια των φορολογικών στοιχείων την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 321.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 73.830,00 ευρώ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, τα οποία έχουν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία την χρήση 2012 τήρησε βιβλία Β' Κατηγορίας και δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 9.599.748,46 ευρώ και καθαρά κέρδη ύψους 1.319.520,31 ευρώ.

Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2012 (οικ. έτος 2013) ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 περ. γ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), και προσδιόρισε τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) λογιστικά και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 περ. γ' και 32 παρ. 1 και 2 του ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε) και συγκεκριμένα:

α) Λογιστικά Κέρδη έλεγχου:

Ακαθάριστα Έσοδα	9.599748,46
Κέρδη	1.319.520,31
Πλέον λογιστικές διαφορές έλεγχου	321.000,00
Σύνολο Κερδών Λογιστικού Έλεγχου	1.640.520,31

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστέα δαπάνη, την καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, την οποία πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας.

β) Εξωλογιστικά: Κέρδη έλεγχου:

Ακαθάριστα Έσοδα	ΜΣΚΚ (χωρίς προσαύξηση)	Κέρδη
9.599748,46	12%	1.151.969,81

Ο έλεγχος έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη χρήσης 2012, τα λογιστικά προσδιορισθέντα ποσόν ύψους 1.640.520,31 ευρώ (ως μεγαλύτερο του ποσού των 1.151.969,81 εξωλογιστικός προσδιορισμός).

Επίσης για τις παραβάσεις αυτές (λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη) επέβαλε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. δ' του ν.4337/2015(ισχύς από 17.10.2015).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας-Πραγματική συναλλαγή.
2. Καλή πίστη της εταιρείας ως λήπτριας των επίδικων τιμολογίων. Εσφαλμένος και ανατιολόγητος χαρακτηρισμός εξόδων(λήψη υπηρεσιών ως λογιστικών διαφορών στην χρήση 2012.
3. Νόμω και ουσία αβάσιμη η επιβολή προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015. Στην περίπτωση της εταιρείας δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015 προς τον λήπτη (αλλά μόνο προς τον εκδότη) για τον οποίο ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. του ν. 4174/2013. Στην περίπτωση δε που εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη της περ. ε' και όχι της περ. δ'.

1) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας-πραγματική συναλλαγή.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξία...».

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, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992/Ν.4093/2012 /Ν.4308/2014(ΕΛΠ) στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΕΠΙΧΡΙΣΗΣ ΚΟΝΙΑΜΑΤΩΝ» με έδρα επί της οδού του Δήμου, για τις χρήσεις 2012-2016, 2018, συντάχθηκε η από 21/12/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου έλεγχου η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού (αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ/2019).

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο (έκανε έναρξη εργασιών, έχει ΑΦΜ, την ελεγχόμενη χρήση 01.01.2012-31.12.21012 έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών), αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι η εταιρεία αυτή, δεν απασχόλησε προσωπικό, καθώς, στην δήλωση, (έντυπο Ε3) της ελεγχόμενης χρήσης 2012 δεν έχει καταχωρήσει δαπάνες και έξοδα προσωπικού, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών δεν δηλώνει υπερβολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει έργα, όπως επίσης προκύπτει και από το από 18-12-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου απαντητικό έγγραφο του Περιφερειακού Υποκαταστήματος Μισθωτών, Επίσης, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν διέθετε εγκαταστάσεις η αποθηκευτικούς χώρους, δεν είχε αγορές εμπορευμάτων η ενδοκοινοτικές αποκτήσεις η εισαγωγές από τρίτες χώρες.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, μεταξύ άλλων προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Χολαργού αλλά και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το από 15-2-2012, κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. πρωτ...../2012 Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ-ΚΑ ΑΘΗΝΩΝ-**σχετ.2**) που υπέγραψε με την εταιρεία «..... με ΑΦΜ καθώς και την επισυναπτόμενη αυτού ειδική συγγραφή υποχρεώσεων(**σχετ.3**). Με το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό η προσφεύγουσα (εργολάβος), η οποία είχε αναλάβει από τα την εκτέλεση του έργου «Εργασίες Συντήρησης στις» (**σχετ.1**-Ιδιωτικό Συμφωνητικό κατατεθειμένο την 26.05.2011 Δ.Ο.Υ. ΚΑ Αθηνών), ανέθεσε στην εκδότρια εταιρεία (υπεργολάβος) μέρος των εργασιών του προαναφερομένου έργου και συμφωνήθηκε (όροι) μεταξύ άλλων, ότι ο συνολικός προϋπολογισμός θα ανέρχεται στο ποσόν ύψους 195.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 23%, η εκτέλεση των εργασιών θα γίνει από το προσωπικό της εταιρείας «.....» και το ως άνω συνολικό κατ' αποκοπή τίμημα θα καταβάλλεται από την προσφεύγουσα στην «.....», έναντι Πιστοποιήσεων ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών και την υποβολή των αντίστοιχων ισόποσων τιμολογίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα (εργολάβος), την χρήση 01.01.2012-31.12.2012, έλαβε από την εταιρεία «.....» (υπεργολάβος), είκοσι έξι (26) φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 321.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 73.830,00, παρακράτηση φόρου (3%) 9.630,00 ευρώ με τελικό ποσόν οφειλής 385.200,00 ευρώ.

Επειδή, η καθαρή αξία (321.000,00) των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρεία «.....» είναι αρκετά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία (συνολικός προϋπολογισμός 195.000,00 ευρώ) που συμφωνήθηκε βάσει του από 15-2-2012 ιδιωτικού συμφωνητικού, για την εκτέλεση των εργασιών. Μάλιστα το υπ. αρ. /2012 με ποσόν οφειλής 15.000,00 ευρώ (σελ. 9 έκθεσης έλεγχου ΚΒΣ) έχει εκδοθεί την 30-01-2012, ημερομηνία κατά την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε έρθει ακόμη σε συμφωνία (15-2-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό) με την εταιρεία «.....» για την εκτέλεση των εργασιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελ.16) ισχυρίζεται ότι το δικό της έργο εκτελέστηκε, και η εταιρεία (εκδότρια των ΤΠΥ) το εκτέλεσε είτε με ανασφάλιστο προσωπικό είτε με τιμολόγιο παραχώρησης προσωπικού που έλαβε από τρίτη εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει κάποιο έγγραφο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. τροποποιητικό κατατεθειμένου συμφωνητικού, πιστοποίηση-προσωρινή επιμέτρηση) από το οποίο να δικαιολογείται τόσο η μεγάλη διαφορά μεταξύ της αξίας των φορολογικών στοιχείων που έλαβε και της συμφωνηθείσας

αξίας, όσο και να αποδεικνύεται ότι το έργο που εκτελέστηκε μέσα στην ελεγχόμενη χρήση 2012 εκτελέστηκε από την

Επειδή, η εταιρεία με την επωνυμία «.....» **είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά** από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (δεν απασχόλησε δικό της προσωπικό, δεν έλαβε υπηρεσίες από υπεργολάβους για την εκτέλεση έργων, δεν είχε την υλικοτεχνική υποδομή (εγκαταστάσεις, εξοπλισμό, αγορές), δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκτελέσει εργασίες, για τις οποίες εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.). Ως εκ τούτου **δεν αποδεικνύεται ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο** και ότι εκτέλεσε τις εργασίες την ελεγχόμενη χρήση 01.01.2012 – 31.12.2012.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής με την, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

- 2) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί καλής πίστης της εταιρείας ως λήπτριας των επίδικων τιμολογίων. Εσφαλμένος και ανατιολόγητος χαρακτηρισμός εξόδων (λήψη υπηρεσιών ως λογιστικών διαφορών στην χρήση 2012.

Επειδή, ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι κατά την διενέργεια των συναλλαγών τελούσε σε καλή πίστη και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει (σχετ. 5) φωτοτυπίες είκοσι δύο (22) επιταγών συνολικής αξίας 429.400,00 ευρώ, (τραπεζικό μέσο πληρωμής) που καλύπτει την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Οι επιταγές εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτρια) σε διαταγή της εταιρείας «.....» υπεργολάβος και εκδότης των τιμολογίων και όλες σύρονται σε βάρος (χρέωση) του λογαριασμού με αριθμό και IBAN της, που τηρούσε η προσφεύγουσα.

Επειδή, όπως αναφέρεται ανωτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» εκδότης των φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει εργασίες, και κρίθηκε συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία (λήπτριας) στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι πράγματι εκτελέστηκε το έργο την χρήση 2012 από την, είτε χρησιμοποιώντας ανασφάλιστο προσωπικό είτε με παραχώρηση προσωπικού από τρίτη εταιρεία.

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 έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστωσης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 170/2014

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Β' ΤΜΗΜΑ)

Εφαρμοστές διατάξεις.

1 Στο ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Α' 151) ορίζονται πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης..... 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».....

3 Περαιτέρω, στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997,

4 Τέλος, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζοντο, πλην άλλων, τα εξής:

«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 δημόσιας έγγραφη ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Όμοια διάταξη περιελήφθη και στο άρθρο 2§3 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), ο οποίος θεσπίστηκε με την υποπαράγραφο Ε1 του ν. 4093/2012 (Α' 222) και, κατ' άρθρο 13 αυτού, άρχισε να ισχύει από 1-1-2013.

Ερμηνεία των διατάξεων.

Επί του πρώτου υποερωτήματος (υπό στοιχ. 1α) του πρώτου ερωτήματος:

Α. Κατά το ως άνω άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, «των γενικών εξόδων διαχείρισης».....

Περαιτέρω, κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992).

Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύναται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της

σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ). Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του νυν ισχύοντος ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομοτύπως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).....

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.**

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

Αλλωστε, πριν από την ισχύ του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, που τροποποίησε το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, η εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος του ως άνω κακόπιστου λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου γινόταν, κατά κανόνα, εξωλογιστικώς, ήτοι χωρίς αναγνώριση και έκπτωση καμίας δαπάνης του, έστω και αν αυτή δεν είχε σχέση με τα εικονικά στοιχεία, καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του εθεωρούντο στο σύνολο τους ανεπαρκή (βλ. άρθρο 30§3γ' Κ.Β.Σ.).....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθ. 18 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι: «9. 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, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Χολαργού 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 νομοτύπως εκδοθέντα δικαιολογητικά στοιχεία, λόγω ενσυνείδητης συμμετοχής του λήπτη των στοιχείων στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκruptόμενου τρίτου, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και πρόσθεσε αυτές τις δαπάνες στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

3) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περι νόμω και ουσία αβάσιμο της επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (ισχύς 17.10.2015)** 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.

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.

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, ο έλεγχος εξέδωσε την υπ. αρ...../...../2020 πράξη επιβολής προστίμου μετά την 17.10.2015 για παραβάσεις λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων χρήσης 01.01.2012-31.12.2012 και επέβαλε το πρόστιμο της παρ. 3 περ. δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και όχι το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.2523/1997.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, πράγμα που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου οικον. έτους, δεν συντρέχει η εφαρμογή της περίπτωσης ε΄ της παρ.3 του

άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** -Βάρος απόδειξης, 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».

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 05.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση **α)** της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 01.01.2012-31.12.2012), **β)** της υπ' αριθ./...../2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/201-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Φόρος εισοδήματος: 01.01.2012- 31.12.2012 Συν. Ποσόν 165.028,05 ευρώ.

Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015: 01.01.2012- 31.12.2012 Συν. Ποσόν 64.200,00 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.