



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/02/ 2021

Αριθμός Απόφασης 714

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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

δ. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από **29/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η αστική μη κερδοσκοπική επιχείρηση, με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο -....., επί της οδού αρ.-ΤΚ κατά:

- Της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019) την από 27-09-2019 έκθεση μερικού ελέγχου [βάσει διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)] από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2013 ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 2.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης " του " με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε, 1η πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης την με αριθ. πρωτ./2019.

Συνεπεία της μη προσκόμισης κατόπιν της 1ης πρόσκλησης, κοινοποιήθηκε και 2η πρόσκληση με αριθ. πρωτ./2020.

Εκ μέρους της επιχείρησης την 19-12-2019, προσήλθε στην Δ.Ο.Υ., ο νόμιμος εκπρόσωπος ο οποίος προσκόμισε βεβαίωση με ημερομηνία 13/07/2018 εκδοθείσα από το Τμήμα Ασφαλείας, περί κλοπής στοιχείων της επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

Όπως αναφέρεται στο κείμενο της βεβαίωσης ότι: «την 12η του μήνα Ιουλίου του έτους 2018 προσήλθε στην Υπηρεσία μας ο του και της γεν. 27/09/1963 στο κάτοικος —..... και κατέθεσε ότι το χρονικό διάστημα δύο (2) μηνών χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς πότε καθότιν έλειπε, άγνωστος δράστης παραβίασε παράθυρο της

στην οδό και από μέσα αφαίρεσε δύο τσάντες samsonite έναν φορητό υπολογιστή και usb stick με υλικό για δουλειές πελατών του, όλα τα φορολογικά του στοιχεία περασμένων ετών.

Σχηματίστηκε η υπ' αριθ./..... δικογραφία .»

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, συντάχθηκε και επιδόθηκε νόμιμα, το υπ' αριθ/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 20-07-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπομνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια εξέδωσε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 18/09/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΦΑΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις.

Κ.Φ.Α.Σ.

- Την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00€ (2.000,00€x 10%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής (η λήψη του οποίου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους), καθαρής αξίας 2.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης "..... του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ν. 4174/2013

- Την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 ν.4174/2013), για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€ διότι:

Δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς και τις φορολογικές μνήμες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ΚΦΔ και του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1 περ. η' & 2 περ. ε' του ν. 4174/13.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

-Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 543.98€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 581,73€, ήτοι συνολικού ποσού 1.125,71€.

Η προσφεύγουσα δεν έθεσε υπόψιν του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της και επειδή " το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης " δεδομένων των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 4110/2013 Άρθρο 4 και επειδή από το τηρούμενο αρχείο δηλώσεων της ΑΑΔΕ Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών έτους 2013 προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων, έσοδα της προσφεύγουσας, ποσού ύψους 18.450,00 €. Τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης της πιο πάνω διαχειριστικής περιόδου προσδιορίζονται κατ' αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4110/2013 ως ακολούθως:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις και στις δηλώσεις φορ. Εισοδήματος	18.450,00 €
Πλέον προσαύξηση ελέγχου ακαθ. Εσόδ.	1.476,00 €
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	19.926,00 €

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του 32 παρ. 2β' του Ν 2238/1994 [ήτοι σε 2.092,23€(19.926,00€x 10,50%), αντί του ποσού της ζημιάς των 5.518,70€ της δήλωσης].

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./29-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Περί παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής διοίκησης για επιβολή φορολογικών κυρώσεων για υποτιθέμενες παραβάσεις εκ μέρους της προσφεύγουσας του ΚΒΣ, που έλαβαν χώρα το 2013.

-Ότι λόγω αναρμοδιότητας της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ για υπογραφή της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

-Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική και όχι εικονική, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Μη νόμιμης διπλής κύρωσης εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης για την απώλεια των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας του έτους 2013.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «**5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...]**».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «**1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...]** Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη

νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*B. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.*

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «**27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «*Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ'*

εξαιρέση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «*Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του*

παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 27-09-2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε μία (1) παράβαση. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης ενός (1) εικονικού, ως προς το σύνολό της συναλλαγής, φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 2.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ του” με ΑΦΜ

Επειδή η λήψη του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (18/09/2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: «*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 εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό 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 αξίας. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν.4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι:

«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», και με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου νόμου ότι: «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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»

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, 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 27-09-2019 έκθεση μερικού ελέγχου [βάσει διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 18-09-2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, για την εκδύτρια ατομική επιχείρηση "..... του με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

- A.** «.....1. Δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην έδρα της αλλά ούτε και στις λοιπές δηλωθείσες διευθύνσεις κατοικίας ή λειτουργίας Νομικών Οντοτήτων στις οποίες έχει δηλωθεί ο εκδότης ως μέλος ή εκπρόσωπος.
2. Δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής - μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών.
3. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που μισθώθηκε ως έδρα, δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του ότι δεν γνωρίζει αν στεγάσθηκε καθόλου ο στο κατάστημα, έλαβε 100,00 ευρώ ως εγγύηση κατά την υπογραφή του συμφωνητικού την 10/01/2013 και έκτοτε δεν τον ξαναείδε.
4. Το Ι.Κ.Α. (ΕΦΚΑ - Β' Τοπικό Υποκ/μα Αθηνών) σε έγγραφο του προς την ΥΕΔΔΕ αναφέρει ότι η ατομική επιχείρηση του δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για να λειτουργήσει ως Ε.Π.Α.
5. Επίσης από το ίδιο ως άνω έγγραφο προκύπτει ότι όπως αναφέρει το ΙΚΑ, η επιχείρηση του ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό. Από τα Τιμολόγια/2013,/2013,/2013 και/2013 εμφανίζεται να παρέχει υπηρεσίες που απαιτούν την ύπαρξη προσωπικού και μάλιστα σε κάποιες περιπτώσεις προσωπικού με εξειδικευμένες γνώσεις, το οποίο δεν είχε.
6. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία Πρόσκληση ελέγχου και δεν έθεσε υπόψη των ελεγκτικών υπηρεσιών τόσο της ΥΕΔΔΕ αλλά ούτε και της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών τα Βιβλία και στοιχεία της, γεγονός από το οποίο τεκμαίρεται άρνηση ελέγχου και δημιουργεί υπόνοιες για φοροδιαφυγή.
7. Δεν έχει προβεί σε υποβολή δηλώσεων Ενδοκοινοτικών Συναλλαγών ενώ δηλώθηκε από χώρες της Ε.Ε. για λήψη υπηρεσιών αξίας 838,00 € το έτος 2016, που όμως δεν έγιναν δεκτές ως πραγματικές από τον έλεγχο.
8. Από τα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ/2013,/2013,/2013 και/2013, τα οποία έχει εκδώσει προς την με Α.Φ.Μ., φέρεται να εκτελεί εργασίες με δικά του υλικά, τα οποία ουδέποτε είχε. Αυτό προκύπτει από την μη υποβολή δηλώσεων τρίτων οι οποίοι τον δηλώνουν ως πελάτη αγοράς υλικών.
9. Στα Δελτία Αποστολής που έχει εκδώσει ο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου (υλικών, εμπορευμάτων κ.λπ.) ενώ η επιχείρηση του εκδότη δεν είχε μεταφορικά μέσα.
10. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων έχει γίνει με μη νόμιμο τρόπο καθώς όπως αποδείχθηκε μέρος του προϊόντος των επιταγών φέρεται να επιστρέφει στον νόμιμο εκπρόσωπο της λήπτριας των Τιμολογίων επιχείρησης.
11. Επιπλέον των ανωτέρω ο α) δεν υπέβαλε προσωρινές ή Οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ., β) από την δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 που έχει υποβάλει, προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα που έχει δηλώσει είναι δυσανάλογα τόσο με την αξία

των στοιχείων που ο ίδιος έχει δηλώσει στη Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών, όσο και με την αξία των στοιχείων βάσει των οποίων έχει δηλωθεί ως Προμηθευτής από τις δηλώσεις τρίτων. Το ίδιο συμβαίνει και με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2014 που αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, όπου τόσον οι δηλωθείσες εκροές όσον και οι εισροές που έχει δηλώσει είναι δυσανάλογες με τα ποσά που έχουν δηλωθεί στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών. ».

B. Για την λήπτρια επιχείρηση <.....>

Κατόπιν όλων των ανωτέρω,

και λαμβάνοντας υπόψη ότι ούτε η επιχείρηση <.....> , λήπτρια του στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης του - Α.Φ.Μ., έθεσε στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών τα Βιβλία - στοιχεία της για ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο έλεγχος συμπεραίνει τα κάτωθι:

1. Δεν παρασχέθηκε η δυνατότητα στον έλεγχο, λόγω μη προσκόμισης του συγκεκριμένου Τιμολογίου που έλαβε από την εκδότρια, προκειμένου να διαπιστωθεί το είδος της εργασίας που αφορά και των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον εκδότη, βάσει ποίου Συμφωνητικού παρασχέθηκαν οι συγκεκριμένες υπηρεσίες, και ποιοι ήταν οι όροι συνεργασίας τους. Σημειώνεται ότι ούτε η επιχείρηση (λήπτρια), στα σχετικά Υπομνήματα της που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ., ούτε και προφορικά, δεν τους έκανε γνωστό το είδος των εργασιών που προσέφερε σε αυτήν ο

2. Η αιτιολογία έκδοσης του στοιχείου δεν έγινε γνωστή στον έλεγχο από κανένα στοιχείο καθώς δεν προσκομίστηκε το κρινόμενο στοιχείο στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ούτε και προκύπτει από την Έκθεση που μας διαβιβάστηκε από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ότι το κρινόμενο στοιχείο τέθηκε υπόψη του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ούτε της ΥΕΔΔΕ.

Επομένως το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών ή των πωληθέντων εμπορευμάτων προκύπτει από τις δηλωθείσες δραστηριότητες του εκδότη που είναι

A) Κύρια δραστηριότητα

το Χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών

και B) Δευτερεύουσες δραστηριότητες,

άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά και χωρίς ίδια υλικά

Χονδρικό εμπόριο αρωμάτων και καλλυντικών

Υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης

Υπηρεσίες γενικού καθαρισμού κτιρίων και

-Υπηρεσίες συσκευασίας

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η κύρια δραστηριότητα του εκδότη είναι το <Χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών> και δεν σχετίζεται με το αντικείμενο της επιχείρησης που είναι η <έκδοση Βιβλίων>.

Ομοίως το ίδιο ισχύει και για την δευτερεύουσα δραστηριότητα <Χονδρικό εμπόριο αρωμάτων και καλλυντικών>, δεν σχετίζεται με το αντικείμενο της επιχείρησης που είναι η <έκδοση Βιβλίων>.

Εξάλλου η δραστηριότητα <άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά και χωρίς ίδια υλικά> δεν θα μπορούσε να λάβει χώρα στην ελεγχόμενη υπόθεση αφού όπως αποδείχθηκε από ελέγχους που διενεργήθηκαν στον εκδότη, δεν είχε ούτε τις υποδομές ούτε αγόρασε υλικά από Προμηθευτές, ούτε απασχολούσε προσωπικό που απαιτείται για κατασκευαστικές εργασίες, ούτε διέθετε αυτοκίνητο για μεταφορά υλικών ή προσωπικού. Ομοίως, το ίδιο προκύπτει και για την δραστηριότητα <Υπηρεσίες γενικού καθαρισμού κτιρίων>, δεν θα μπορούσε να λάβει χώρα στην ελεγχόμενη υπόθεση αφού όπως αποδείχθηκε από ελέγχους που διενεργήθηκαν στον εκδότη, δεν είχε ούτε τις υποδομές ούτε αγόρασε υλικά καθαριότητας από Προμηθευτές, ούτε απασχολούσε προσωπικό, ούτε διέθετε αυτοκίνητο για μεταφορά υλικών ή προσωπικού.

Ως προς την δραστηριότητα <Υπηρεσίες συσκευασίας> ο παρών έλεγχος συμπεραίνει ότι αυτές δεν θα μπορούσαν να παρασχεθούν από τον εκδότη αφού δεν διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό για συσκευασία, ούτε προκύπτουν αγορές υλικών συσκευασίας εκ μέρους του.

Τέλος ως προς την δραστηριότητα του <Υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης>, ο παρών έλεγχος συμπεραίνει ότι ούτε και αυτές μπορούσαν να παρασχεθούν άνευ εκτυπωτικών μηχανημάτων και άνευ προσωπικού, το οποίο όπως προέκυψε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη, αυτός δεν διέθετε.

3. Δεν δόθηκε εκ μέρους της επιχείρησης η δυνατότητα στον παρόντα έλεγχο να διαπιστώσει με ποιον τρόπο εξοφλήθηκε το κρινόμενο Τιμολόγιο. Εξάλλου από το Υπόμνημα που κατέθεσε η επιχείρηση και τα υποβληθέντα στοιχεία (Αποδείξεις είσπραξης κ.λπ.), δεν τεκμηριώνεται με συναλλακτικό τρόπο και δεν προκύπτει η πραγματοποίηση συναλλαγής με τον και τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν κρίνονται επαρκή και ικανά ως αποδεικτικά της συναλλαγής στοιχεία.

Πέραν των ανωτέρω η επιχείρηση τον βαρύνεται ήδη με παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας. Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 που ήταν σε ισχύ την ελεγχόμενη χρήση, αλλά και το γεγονός ότι η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα Βιβλία και στοιχεία της για ελεγκτικές επαληθεύσεις, ο παρών έλεγχος κρίνει ότι το φορολογικό στοιχείο εκδόσεως του με Α.Φ.Μ., με λήπτρια την επιχείρηση είναι

εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής για την οποία εκδόθηκε»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 27-09-2019 έκθεση μερικού ελέγχου [βάσει διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 18-09-2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό, για την κρινόμενη χρήση, έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου για την κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή, 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 το άρθρο 4 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) με τίτλο «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής» ορίζει τα εξής: *«1.0 Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενο του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητας του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».*

Επειδή η Δ.ΟΡΓ.Α1115805ΕΞ2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ στο άρθρο 1 αναφέρει τα εξής: *«Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην*

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως: ..

27	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	ν.4174/2013, άρθρα 62 και 72,σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν.2523/1997, ν.3691/2008, ν.3634/2008 (Α'9) ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν. 2121/1993, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.	Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του Ελέγχου
----	---------------------------------------	-------------------------	---	--

Επειδή η πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 συγκαταλέγεται στην εν γένει έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων της ανωτέρω στήλης 2. Συγκεκριμένα τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, τα οποία «προβλέπονται σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας» και «από υφιστάμενη διάταξη» και αφορούν πρόστιμα τα οποία προβλέπονται για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), επιβάλλονται αντί των προστίμων που προβλέπονται στο άρθρο 5 του ν.2523/1997. Συνεπώς, τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 συμπληρώνουν το θεσμικό πλαίσιο των προστίμων που επιβάλλονται από την Φορολογική Διοίκηση και τα οποία συγκαταλέγονται στα πρόστιμα για τα οποία έχει αρμοδιότητα υπογραφής ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη αφορά επιβολή προστίμου για τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, η οποία συνιστά αυτοτελή παράβαση κατόπιν φορολογικού ελέγχου και έχει ως συνέπεια την επιβολή της χρηματικής κύρωσης του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Εξάλλου, η με αριθ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν συνιστά κύρωση αλλά αφορά διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος, ο οποίος προέκυψε μετά την λήψη του επίδικου εικονικού φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα και την μη διαφύλαξη από την ίδια των βιβλίων και στοιχείων της, ώστε η φορολογική διοίκηση προχώρησε σε προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος της από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 Ν.4110/2013 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 27-09-2019 έκθεση μερικού ελέγχου [βάσει διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν. 4093 /2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4174/2013

(ΚΦΔ) & Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)] της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ και στις από 18-09-2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ.**/29-10-2020** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η αστική μη κερδοσκοπική επιχείρηση, με ΑΦΜ της υπ' αριθμ.....**/2020** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2013.

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

Διαχειριστική περίοδο: 01/01-31/12-2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν.4337/2015: (2.000,00€χ 10%)=200,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝ-
ΣΗΣ 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.