



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 24/ 05/ 2021

Αριθμός Απόφασης 1618

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. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 05/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην, επί της οδού αρ..... –ΤΚ κατά:

-Της υπ' αριθμ./2020 (taxis/2020) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ 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 05/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....” 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ...../2020 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2020) την από 05-10-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου-Επεξεργασίας της, που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “..... του, ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών “Εργασίες Επιχρισμάτων”, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε πενήντα τρία (53) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.008.165,15€, για την χρήση 2014. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση “..... του” στην χρήση 2014 περιλαμβάνεται και η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, για πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 200.000,00€ πλέον ΦΠΑ 46.000,00€.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12-2014 με την υπ’ αριθ./...../2020 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΦΑΣ.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου τέθηκαν στη διάθεση του, από την προσφεύγουσα τα ακόλουθα:

-Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 50.000,00€, β) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 30.000,00€, γ) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 40.000,00€, δ) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 30.000,00€, ε) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 50.000,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 200.00,00€,

-Εκτύπωση του Αναλυτικού Καθολικού του λογαριασμού, ήτοι Καρτέλα Προμηθευτή, για την περίοδο από 1.1.2014 – 31.12.2014, όπου φαίνεται η εγγραφή

και καταχώρηση των επίμαχων Τ.Π.Υ.

-Αντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της επιχείρησης και του αντισυμβαλλόμενου (.....
.....) ανάθεσης έργου τα οποία κατατέθηκαν στην ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ./2014
και/2014), επίσης οι αριθμ./2014,/2014,/2014 και/2014
δηλώσεις παρακράτησης και απόδοση του φόρου εισοδήματος εργολάβων περ. δ παρ. 1 άρθρου 64
Ν. 4174/2013.

-Εκτύπωση του λογαριασμού 38.03 της 18.07.2013, όπου φαίνεται η καταχώρηση της πίστωσης του
ως άνω ποσού.

-Αντίγραφο Extrait της ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ στα οποία φαίνεται η κατάθεση των ποσών στο
λογαριασμό «.....», του

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας
υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις,
αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 18-11-2020 στον Διευθ/ντα Σύμβουλο της
..... του, το με αριθ. πρωτ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων
του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 09-12-2020 Έκθεση
Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων Ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) με βάση την οποία ο
προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

Κ.Φ.Α.Σ.

-Την υπ' αριθμ./2020 (taxis/2020) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου
7§§3&5 - ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της
προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 40.000,00€ (200.000,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το
πρόσωπο του εκδότη, και συγκεκριμένα α) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 50.000,00€, β)
Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 30.000,00€, γ) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας
40.000,00€, δ) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής αξίας 30.000,00€, ε) Τ.Π.Υ. Νο/2014 καθαρής
αξίας 50.000,00€, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 200.00,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης
“..... του, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του
άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου
7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις
διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./05-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, δεν μπορούσε να γνωρίζει αν ο εκδότης εξέδιδε εικονικά τιμολόγια και ότι τελούσε σε καλή πίστη και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1249/2013 δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Επειδή, σύμφωνα με την **παράγραφο 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014)** ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την **παράγραφο 8 του άρθρου 10 του 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με 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**)).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την προσφεύγουσα (λήπτρια επιχείρηση), με αφορμή όπως προκύπτει από την από 09-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ, της ίδιας ΔΟΥ, **κρίθηκε** (βλέπε σελ. 18 & 19 της έκθεσης ελέγχου) ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω, η Υπηρεσία μας δεν μπορεί να απαλλάξει την ελεγχόμενη και να μη θεωρήσει ως εικονικά το επίμαχα ληφθέντα παραστατικά, αλλά δέχεται ότι ενεργώντας καλή τη πίστη η ελεγχόμενη, πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, όχι από την εκδότρια επιχείρηση και κατά συνέπεια χαρακτηρίζει τα φορολογικά στοιχεία ΕΙΚΟΝΙΚΑ τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του ΕΚΔΟΤΗ.

Επειδή η ελεγχόμενη τελούσε στις συναλλαγές με την εκδότρια οντότητα των φορολογικών στοιχείων καλή τη πίστη δεν γνώρισε ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά, ο έλεγχος αναγνωρίζει τις

διενεργηθείσες δαπάνες ως εκπεστέες στην φορολογία εισοδήματος και εκπεστέες στο φόρο εισροών στη φορολογία ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις την ΠΟΛ.1071/31.3.2015 και την Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 134/23.5.2016 (Τμήμα Β'), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1097/2016, »,

σύμφωνα με τα ισχύοντα στην παραπάνω χρήση (ΠΟΛ. 1097/2016 περ. α') και κατόπιν αυτών:

α) Στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1071/2015**, αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες, τις σχετικές δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αυτές αφορούν,

β) Στη φορολογία ΦΠΑ, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1097/2016**, αναγνώρισε ότι ο φόρος εισροών που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκπίπτει από το φόρο των εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, και

γ) Ως προς το πρόστιμο ΚΦΑΣ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015, καταλόγισε πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας της συναλλαγής κάθε στοιχείου.

Επειδή η φορολογική αρχή έκρινε για τις επίμαχες συναλλαγές την καλοπιστία του λήπτη (της προσφεύγουσας),

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, ΣτΕ 972/2020,

Επειδή η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη αυτών ενεργούσε ως καλόπιστη, **απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020)** και ως εκ τούτου **το καταλογισθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/05-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12-2014 [υπ' αριθμ./2020 (taxis/2020)]

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν.4337/2015: 0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.