



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1661**

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

E-Mail : ded.ath@aade.gr

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/21-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες Δικαστικού Επιμελητή», με έδρα στην, οδός αρ., κατά:

α) Της με αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ, άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, Φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

β) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

γ) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

δ) της με αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. της παράγραφο 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 16-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

7. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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:

Α. Με την με αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2014, συνολικού ποσού 8.478,40€.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα, τριάντα τεσσάρων (34) φορολογικών στοιχείων, εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ατομικής

επιχείρησης «.....» – Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 21.196,00€, πλέον Φ.Π.Α, ποσού 4.875,08€ το κρινόμενο Φορολογικό έτος 2014, όπως αυτά αποτυπώνονται αναλυτικά σε πίνακα στις σελίδες 17 έως και 19 της από 16-11-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ. ως άνω έκθεσης ελέγχου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του έλεγχου όπως αυτά αναφέρονται στην από 22-04-2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), της ίδιας Δ.Ο.Υ., με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ.

Β. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ποσού 8.432,81€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 2.529,84€ και Ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.303,47€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **12.266,12€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του την δαπάνη που αναγράφεται στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, εκδόσεως της «.....» το Φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 16-11-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Γ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, ποσού 6.236,13€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 1.640,19€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **7.876,32€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της «.....», το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 16-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Δ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. - άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 ποσού **2.437,54€**.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον ο προσφεύγων ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στο κρινόμενο φορολογικό έτος.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 16-12-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση. Άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση περί λήψεως εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων και η προσθήκη της αξίας αυτών ως λογιστικές διαφορές, διότι οι συναλλαγές του με τον εκδότη «.....» ήταν πραγματικές και οι εν λόγω εκδότης συναλλακτικά υπαρκτός.

2) Η μη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέσω πιστωτικού ιδρύματος αιτιολογείται πλήρως εκ του γεγονότος ότι το σύνολο των εν λόγω τιμολογίων δεν υπερβαίνουν το ποσό των 500,00€ έκαστο και ως εκ τούτου η εξόφληση αυτών δεν απαιτείται να γίνει μέσω πιστωτικού ιδρύματος. Επιπλέον όσο αφορά τα με αριθμ./2014,/2014,/2014.... επίμαχα τιμολόγια, των οποίων η καθαρή αξία υπερβαίνει τα 500,00€, η εξόφληση αυτών πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζής. Για την πιστοποίηση αυτών των πληρωμών ο προσφεύγων ζήτησε από την ανάλυση των πιστώσεων προς το τραπεζικό λογαριασμό του στον οποίο θα φαίνεται η εξόφληση τους, όμως μέχρι την κατάθεση της

προσφυγής του ο προσφεύγων δεν μπόρεσε να βρει το αντίγραφο κατάθεσης των ποσών, και ως εκ τούτου τεκμαίρεται η καλοπιστία του λήπτη.

3) Ο προσφεύγων εκπληρώνει νομίμως όλες τις φορολογικές του υποχρεώσεις.

4) Συνάφθηκε το από 01.01.2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, για τις ελεγχόμενες υπηρεσίες τη χρήση 2014.

5) Σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό του αντισυμβαλλόμενου του.(ΠΟΛ. 170/2014 και ΠΟΛ. 1071/2015).

Επειδή με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

.....

3. 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.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

« 5. 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 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:

α)

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

δ), ε), στ)...., ζ)..... .».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 ορίζεται ότι:

Άρθρο 79. Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία.

Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν.2523/1997(Α'179)και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Α'170) για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β' «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες:

α)

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη τη αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν»,

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 6 και 8 του με τίτλο «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

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 αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000)

ευρώ και άνω, που αφορούν αγορές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα, επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας. Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Κατ' εξαίρεση, των αναφερομένων στα προηγούμενα εδάφια, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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.

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, με τις διατάξεις του άρθρου του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στις από 16-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ & Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ως άνω εκδότης επιχείρηση, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές γραμματειακής υποστήριξης που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, στη κρίνόμενη χρήση 2014.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία στη κρινόμενη χρήση 2014, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα, ως προς τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «.....», από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι:

α) Δεν διέθετε επαγγελματική έδρα καθώς δεν ασκούσε στις δηλωμένες έδρες του την επαγγελματική του δραστηριότητα, δεν κατέβαλε κανένα συμφωνηθέν μίσθωμα στου εκμισθωτές, δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα διεύθυνση και δεν ανταποκρίθηκε στα κατ' επανάληψη αιτήματα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει σε αυτόν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του και να παράσχει κάθε είδους πληροφοριακό στοιχείο.

Ειδικότερα, από τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης προέβη στις 30-12-2013 σε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' προσκομίζοντας το από 12/12/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μισθώσεως ακινήτου στο οποίο δήλωνε ως έδρα της δραστηριότητάς του την διεύθυνση στο Η ιδιοκτήτρια του εν λόγω ακινήτου ανταποκρινόμενη σε αίτημα του έλεγχου με το με αρ. /2019 υπόμνημά της ανέφερε μεταξύ άλλων ότι η μισθωτική σχέση παρουσίασε προβλήματα, καθώς ο κος δεν της κατέβαλε (ούτε καν τον πρώτο μήνα) το συμφωνηθέν μίσθωμα. Λόγω του ότι οι προσπάθειές της να έρθει σε επαφή μαζί του απέβησαν άκαρπες τον Μάρτιο του 2014 απευθύνθηκε σε δικηγόρο και πέτυχε την διαταγή απόδοσης της χρήσης μισθίου του Ειρηνοδικείου Παρά όμως και την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στη διεύθυνση κατοικίας του στον, οδός αρ., ο τελευταίος δεν έδωσε κανένα σημείο ζωής οπότε προέβη στην αποβολή του μισθωτή από το μίσθιο με τη συνδρομή Δικαστικού Επιμελητή. Κατά τη διαδικασία της αποβολής το μίσθιο βρέθηκε ΚΕΝΟ, γεγονός που σημειώθηκε στη σχετική έκθεση του Δικαστικού Επιμελητή.

Επίσης, σύμφωνα με τον ίδιο έλεγχο την 30/07/2014 ο προέβη σε μεταφορά της έδρας του στην οδό αρ. Η ιδιοκτήτρια του εν λόγω ακινήτου με υπεύθυνη δήλωση προς τον έλεγχο μεταξύ άλλων: «.....Παρ' όλες τις οχλήσεις μου δεν έλαβα ποτέ ούτε ένα (1) ευρώ . Η μοναδική φορά που είδα τον ήταν στις 29-07-2014. Ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε ο ανωτέρω χώρος από τον ΑΝΩΤΕΡΩ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ. Κατέθεσα καταγγελία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και ήρθαν δυο υπάλληλοι για επιβεβαίωση των αναφορών μας»

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ προσπάθησε να επικοινωνήσει με τον ως άνω εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, προκειμένου να του επιδώσει την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πρόσκληση – αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, στην έδρα του προσφεύγοντα και μετέπειτα στη διεύθυνση κατοικίας – αλλά και μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail).

Στο ανωτέρω αίτημα της φορολογικής αρχής δεν υπήρξε ανταπόκριση κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων και επιβλήθηκε για τούτο σχετικό πρόστιμο,

Ακολούθως, στις 21/01/2019 ο έλεγχος μετέβη στην οδό στον διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα να επιδώσει την όμοιου περιεχομένου με την ανωτέρω πρόσκληση και αφού δεν βρήκε τον ίδιο την επέδωσε στον σύνοικο, πατέρα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των επιδόσεων.

Όπως, ανέφερε στον έλεγχο ο κος , ο ίδιος ο , εκείνη την ώρα απουσίαζε στη δουλειά του, στο Σε ερώτηση του ελέγχου εάν πρόκειται για ατομική του επιχείρηση ή απασχόληση του ελεγχόμενου ως μισθωτού και σε ποια διεύθυνση, δεν απάντησε.

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις ως άνω προσκλήσεις του ελέγχου.

β.- Δεν απασχόλησε προσωπικό με μισθωτή εργασία.

γ.- Δεν έχει καταβάλλει αμοιβές σε τρίτους.

δ.- Δεν έχει υποβάλλει φορολογικές δηλώσεις για την φορολογική περίοδο 2014.

ε.- Για όσα τιμολόγια που η καταβληθείσα αμοιβή υπερβαίνει το ποσό των 300,00 ευρώ και έχει γίνει παρακράτηση φόρου 20%, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά αποδόσεως του φόρου.

στ.- Το τελευταίο Τιμολόγιο που εξέδωσε ο εν λόγω εκδότης την 30-12-2013 φέρει αρίθμηση 251 και το πρώτο Τιμολόγιο έτους 2014 που φέρει εκδότη τον ίδιο και που περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, φέρει αύξοντα αριθμό 201 και ημερομηνία έκδοσης 30/01/2014, δηλαδή είχε προηγηθεί η έκδοση άλλων διακοσίων (200) Τιμολογίων, ενώ η αρίθμηση έγινε κατά το δοκούν και δεν ακολουθήθηκε αυστηρά η συνεχής αρίθμηση κατά αύξοντα αριθμό.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προκύπτει ότι, από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα ανάπτυξης ισχυρισμών και προσκόμισης στοιχείων για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που του αποδόθηκαν, καθώς ο έλεγχος τον κάλεσε εγγράφως, πριν την έκδοση των επίδικων πράξεων. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, από την ίδια έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τα εκδοθέντα επίμαχα τιμολόγια άνω των 500,00 ευρώ παρατηρήθηκε να γράφεται ο τραπεζικός λογαριασμός του εκδότη αυτών, όμως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κίνηση του λογαριασμού του. Παράλληλα δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό πληρωμής για το τιμολόγιο/2014 ύψους 2.000,00 ευρώ. Επίσης, για όλα τα άλλα τιμολόγια κάτω των 500,00 ευρώ ο προσφεύγων προσκόμισε αποδείξεις εισπράξεων χωρίς όμως υπογραφές του υποτιθέμενου παρέχων τις υπηρεσίες

Επειδή, όπως ανωτέρω προκύπτει, ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις περιγραφόμενες σε αυτά υπηρεσίες, οπότε ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την αλήθεια των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή 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 όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε σε περίπτωση ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 2002/2017, 3347/2015, 116/2013, 1313/2013, 505/2012, 11842010, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«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 III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα 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 πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων, είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του προσφεύγοντος κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επίσης συνάγεται ότι ο προσφεύγων:

α) δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη κρινόμενη χρήση 2014 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Φορολογίας Εισοδήματος.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη κρινόμενη χρήση 2014 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α. καθώς και την προσβαλλόμενη πράξη προστίμου Φ.Π.Α. .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ & Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της αριθμό πρωτοκόλλου/21-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των υπ' αριθμ.,,/2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ

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

Φορολογική περίοδος: 01/01-31/12/2014

Α. Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν.4337/2015 συνολικού ποσού: (21.196,00X40%) **8.478,40€**
(Αριθμ. Πράξης/2020)

Β. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
-----------------------------	--

Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.432,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.529,84€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.303,47€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.266,12€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	6.236,13€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	1.640,19€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.876,32€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Δ. Πρόστιμο Φ.Π.Α

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 ποσού: (4.875,08€ X 50%) **2.437,54€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.