



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-05-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1656**

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/25-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

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

β) της με αριθμ. /2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ, άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, Φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

γ) της με αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

δ) της με αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ,

ε) της με αριθμ. /2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, και

στ) της με αριθμ. /2020 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 10-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

A. Με την με αριθμ. /2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2014, ποσού **3.980,00€**.

Β. Με την με αριθμ. **1334/2020** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2015, συνολικού ποσού **10.932,00€**

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες μελετών μηχανολόγου μηχανικού»: 1) ενός (1) φορολογικού στοιχείου, εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 9.950,00€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 2.285,00€, το Φορολογικό έτος 2014 και 2) τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων, εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της ως άνω εκδότριας εταιρείας συνολικής καθαρής αξίας 27.330,00€, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 6.285,90€, το Φορολογικό έτος 2015, αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 10-12-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στην από 30-06-2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας Ν.4093/2012, Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, α) και β) με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ, και έδρα την οδό, ΤΚ, στην, η οποία έκθεση αποτελείται από 293 σελίδες και βρίσκεται στον ηλεκτρονικό φάκελο της υπόθεσης.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 2.587,00€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 776,10€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 199,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **3.562,10€**.

Δ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 ποσού 6.570,01€ πλέον

πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 3.285,01€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 401,14€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **10.256,16€**.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν 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 φορολογικά στοιχεία, τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 10-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Ε. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, ποσού 1.496,30€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 448,89€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.945,19€**.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, ποσού 7.492,51€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 3.409,86€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **10.902,37€**.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν 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, τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 10-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....», κατά των χρόνων των επίμαχων συναλλαγών, ήταν φορολογικά υπαρκτή και η προσφεύγων καλόπιστα συναλλάχθηκε μαζί της.
- 2) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την ως άνω εκδότρια εταιρεία καθώς όντως ο προσφεύγων συνεργάστηκε με την εν λόγω εταιρεία και αγοράστηκαν από αυτήν υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για δημόσια έργα τα οποία αφού κατασκευάστηκαν και επιμετρήθηκαν, παρελήφθησαν από τις αρμόδιες υπηρεσίες.
- 3) Σε κάθε περίπτωση, αν υποθέσουμε ότι όντως η αντισυμβαλλόμενη ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έπεσε θύμα απάτης, καθώς καλόπιστα έλαβε τα επίμαχα τιμολόγια και κατέβαλε τις συμφωνηθείσες αμοιβές αγνοώντας την εικονικότητά τους.
- 4) Η φορολογική Διοίκηση εφαρμόζοντας εσφαλμένα το νόμο, προχώρησε στην επιβολή των σχετικών προστίμων και λοιπών καταλογιστικών πράξεων φορολογίας και Φ.Π.Α. δια των προσβαλλόμενων πράξεων. Σύμφωνα με τις εγκυκλίους της Διοίκησης όσο και με τη νομολογία, σε περίπτωση λήπτη εικονικού τιμολογίου ο οποίος λειτουργούσε καλόπιστα δεν επιβάλλονται πρόστιμα (ΠΟΛ 1249/2013).
- 5) Στην κρινόμενη υπόθεση, το γεγονός ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν σε συνδυασμό με το ότι ο προσφεύγων κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια για να ελέγξει την νόμιμη φορολογική υπόσταση της αντισυμβαλλόμενης, την περιέλαβε στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, καταχώρησε όλα ανεξαιρέτως τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία της, συνιστούν ατράνταχτη απόδειξη του ότι ο προσφεύγων τελούσε σε καλή πίστη.
- 6) Παραβίαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης.

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 παραγράφους 6 και 8 του 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.

.....

8. 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.

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 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, 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, στις από 10-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ & Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις αλλά και στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου επεξεργασίας των Ν. 4093/2012, Ν.4308/2014 και του Ν.4174/2013, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....» τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της οποίας έλαβε υπόψη ο έλεγχος, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αφορούν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015.

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 στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015, τα επίμαχα εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία.

Συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση ελέγχου επεξεργασίας ΚΦΑΣ, των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» αναφέρονται, μεταξύ άλλων και τα εξής:

1) Κανένας εκπρόσωπός της δεν εμφανίστηκε στον έλεγχο και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία βιβλία και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα θυροκολλήθηκαν από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το έτος 2018, στην φερόμενη ως έδρα της επί της οδού αρ..... στην αλλά και στην οικία του προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου, , επί της οδού αρ. στην τρεις (3) διαδοχικές προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων πλην όμως κανένας εκπρόσωπός της δεν εμφανίστηκε στον έλεγχο.

2) Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους προμηθευτές της, διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθος εικονικών τιμολογίων μεγάλης αξίας, ενώ υπήρξαν και περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων (σχετικά μικρής αξίας) χωρίς να προκύπτει ο πραγματικός αποδέκτης αυτών.

3) Από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της προκύπτει ότι στα χρηματικά ποσά που της κατατίθενται σε τραπεζικούς λογαριασμούς της, γίνονται άμεσα αναλήψεις γεγονός μη σύνηθες για την επιχειρηματική τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας και γεγονός που χαρακτηρίζει εικονικές συναλλαγές. Επίσης τα προσκομιζόμενα εμβάσματα των εν λόγω προμηθευτών της, δεν υπάρχουν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της, όπου φέρονται να έχουν κατατεθεί.

4) Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τον ΕΦΚΑ φέρεται να απασχολεί προσωπικό χωρίς να καταβάλει το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών. Το προσωπικό που φέρεται να απασχολεί σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσε να ανταποκριθεί στο ύψος των φερόμενων συναλλαγών της.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, σε κανένα στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, από τον προσφεύγοντα, παραστατικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν μέσω κάποιου πιστωτικού ιδρύματος, όπως αυτό ορίζεται από τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΕΛΠ).

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει ως απόδειξη της καλής πίστης, ότι καταχώρησε όλα τα ληφθέντα από την ως άνω εκδότρια εταιρεία επίμαχα φορολογικά στοιχεία στα βιβλία του. Ωστόσο μόνη η καταχώρηση των συναλλαγών στα εν λόγω βιβλία δεν αποδεικνύει, άνευ εταίρου, και την πραγματοποίησή τους.(ΣτΕ 2002/2017)

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:

Α. 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 ανεπίρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. 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, η εκδότρια εταιρεία, 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 στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις Φορολογίας Εισοδήματος.

β) δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στις κρινόμενες χρήσεις 2014 και 2015 και ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 10-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ & Ε.Λ.Π., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ.,,,,/2020 πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΡΙΝΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - 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: (9.950,00X40%) **3.980,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Β. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.587,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	776,10€,
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	199,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.562,10€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	1.496,30€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	448,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.945,19€.

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Φορολογική περίοδος: 01/01-31/12/2015

A. Ε.Λ.Π.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 Ν.4337/2015 συνολικού ποσού: (27.330,00X40%) **10.932,00€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

B. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.570,01€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.285,01€,
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	401,14€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.256,16€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	7.492,51€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	3.409,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.902,37€.

(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.