



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10/5/2021

Αριθμός απόφασης: 1266

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 18/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με

αριθμό/13-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αριθμό/13-10-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, της με αριθμό/13-10-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 και της με αριθμό/13-10-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 22/12/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 18/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1. Με την με αριθμό/13-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 14.015,78 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ποσού 4.204,73 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.791,37 €, ήτοι συνολικό ποσό **20.011,88 €**.

2. Με την με αριθμό/13-10-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 11.500,00 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α ποσού 3.450,00 €, ήτοι συνολικού ποσού **14.950,00 €**.

3. Με την με αριθμό/13-10-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό $11.500,00 \times 50\% =$ **5.750,00 €**.

4. Με την αριθμό/13-10-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **20.000,00 €** ($50.000,00 \times 40\%$), διότι έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 11.500,00 €, από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 6, 9 και 10 του Ν.4093/2012

(Κ.Φ.Α.Σ.) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./20-3-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό» και δευτερεύουσα «Κατασκευή μεταλλικών σκελετών και μερών μεταλλικών σκελετών» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων και ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το αρ. πρωτ./12-3-2020 (αρ. πρωτ. εισερχ./19-3-2020) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με συνημμένη την από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου, σύμφωνα με την οποία η εταιρία «.....» - ΑΦΜ, (για συντομογραφία) εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος φέρεται να έλαβε τρία (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α.. Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας κρίθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από τηνείναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./7-10-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμων, ώστε να λάβει γνώση για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις τάσσοντάς του παράλληλα προθεσμία είκοσι (20) ημερών, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της ορισμένης προθεσμίας στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων και ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι :

1. Νόμιμα και εμπρόθεσμα ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλου/18-11-2020 Υπόμνημα Απόψεων του επί του με αριθμό/7-10-2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο όλως εσφαλμένα και παρά τον νόμο δεν λήφθηκε υπόψη από την αρμόδια Υπηρεσία, καθόσον σύμφωνα με την με αριθμό 71342 ΥΑ Δ1α/Γ.Π.οικ (ΦΕΚ Β' - 4899/2020) για το χρονικό διάστημα από 07/11/2020 έως 30/11/2020 αναστάλθηκαν όλες οι νόμιμες και δικαστικές προθεσμίες για τη διενέργεια διαδικαστικών πράξεων και άλλων ενεργειών.
2. Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Πραγματική η διενέργεια των συναλλαγών.
3. Υφίσταται τεκμήριο καλής πίστης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή με την Κ.Υ.Α. Δ1α/Γ.Π.οικ.:71342/06-11-2020 (ΦΕΚ Β΄ 4899/2020) προβλέφθηκαν έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας από τον κίνδυνο περαιτέρω διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 στο σύνολο της Επικράτειας για το διάστημα από το Σάββατο 7 Νοεμβρίου 2020 έως και τη Δευτέρα 30 Νοεμβρίου 2020. Στο άρθρο 1 «Έκτακτα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας ανά πεδίο δραστηριότητας» προβλέπεται: «1. Προς τον σκοπό αντιμετώπισης της διασποράς του κορωνοϊού COVID-19 θεσπίζονται τα ακόλουθα μέτρα προστασίας της δημόσιας υγείας ανά πεδίο δραστηριότητας: ...» και ακολουθεί πίνακας με διάφορα πεδία δραστηριότητας. Από τον πίνακα αυτό προκύπτει (πεδίο 4) ότι ανεστάλησαν προσωρινά για το ανωτέρω χρονικό διάστημα οι νόμιμες και δικαστικές προθεσμίες για τη διενέργεια διαδικαστικών πράξεων και άλλων ενεργειών, καθώς επίσης και η παραγραφή των συναφών αξιώσεων για τις πράξεις που γίνονται ενώπιον των υπηρεσιών των δικαστηρίων, των εισαγγελιών, των υποθηκοφυλακείων, των κτηματολογικών γραφείων κλπ. φορέων του πεδίου 4, όχι όμως οι νόμιμες προθεσμίες για τη διενέργεια πράξεων ενώπιον των υπηρεσιών της δημόσιας διοίκησης, επομένως και της φορολογικής, αφού στο αντίστοιχο πεδίο 2, το οποίο αφορά στη λειτουργία του δημοσίου δεν υπάρχει αντίστοιχη διάταξη. Επομένως, η προθεσμία του άρθρου 28 ν. 4174/2013 δεν είχε ανασταλεί, αντιθέτως παρήλθε άπρακτη και ορθώς προχώρησε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και των αντίστοιχων εκθέσεων ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή, περί διενέργειας των συναλλαγών και παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης.

Επειδή, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012): *«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 την απόφαση 116/2013 του 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 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 σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με την από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των από 13/11/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά το φορολογικό, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς τη συναλλαγή, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου :

- Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας αντίγραφο μόνο του ενός εκ των τριών επίμαχων τιμολογίων, χωρίς να δώσει εξηγήσεις που βρίσκονται τα άλλα δύο.
- Για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων προσκομίστηκαν φωτοτυπίες επιταγών που εκδόθηκαν από την εταιρία, πελάτη του προσφεύγοντος, πλην όμως σε διαταγή του προσφεύγοντος και δεν μπορούν να αποδείξουν την εξόφληση μέσω αυτών της οφειλής του προς την, καθώς δεν υπάρχει αντίγραφο της οπισθογράφησης τους. Δεν προσκόμισε ούτε τραπεζικά εντάλματα, ούτε εκτυπώσεις κινήσεων τραπεζικών συναλλαγών από τα οποία να προκύπτει η καταβολή οποιουδήποτε ποσού προς την εκδότρια των τιμολογίων εταιρία.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει συνάψει με την εταιρία σύμβαση εργολαβίας με σκοπό την εκτέλεση οικοδομικών εργασιών (γενικές οικοδομικές εργασίες, μεταλλικές κατασκευές σε στέγες και εσωτερικά χωρίσματα, εργασίες ξηράς δόμησης) στο ξενοδοχείοστο Ληξούρι Κεφαλονιάς. Το έργο αυτό του είχε ανατεθεί όπως ισχυρίζεται, με σύμβαση υπεργολαβίας από την εταιρία και στη συνέχεια ο ίδιος το ανέθεσε (άγνωστο για ποιο λόγο) στην εταιρεία Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει το από 1/8/2014 αθεώρητο ιδιωτικό συμφωνητικό με την εκδότρια εταιρεία και δύο υπεύθυνες δηλώσεις, του, γιου του προσφεύγοντα και ενός εργάτη, που βεβαιώνουν ότι το έργο στο Ληξούρι Κεφαλονιάς έγινε από την

Επειδή ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, διότι δεν δίνει καμία εξήγηση για ποιο λόγο συνεργάστηκε με την, εφόσον η επιχείρησή του ειδικεύεται σε μεταλλικές κατασκευές, αλλά ανέθεσε σε άλλον την εκτέλεση ενός έργου που ο ίδιος είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει. Δεν αντικρούονται τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου σχετικά με τους διαχειριστές της εκδότριας εταιρίας, καθώς ο προσφεύγων δεν αναφέρει με ποιους από τους διοικούντες την ήρθε σε επαφή και συμφώνησε την ανάθεση της υπεργολαβίας, ούτε ποιος υπέγραψε για λογαριασμό της το από 1/8/2014 συμφωνητικό. Δεν δίνει καμία περιγραφή πλην μιας γενικής και αόριστης αναφοράς για το είδος και το μέγεθος των εργασιών. Δεν προσκομίζει επαρκή στοιχεία για τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων. Δεν προσκόμισε τα με αριθμό .../22-12-20... και .../23-12-20... Τ.Π.Υ. που έλαβε από την, ούτε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή του, γεγονός που δεν αιτιολογήθηκε από τον ίδιο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13/11/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί της συνδρομής καλής πίστης.

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 και την ΠΟΛ1097/2016, με τις οποίες έγινε αποδεκτή η με αριθ. [134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους](#) (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. και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, 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, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε καλόπιστα με την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, η διάρκεια του έργου και το ύψος της αξίας του προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, επίσκεψη στην έδρα της επιχείρησης κ.λ.π., στα πλαίσια των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν ενήργησε καλή τη πίστει, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1) Η με αριθμό **...../13-10-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
20.011,88 €	20.011,88 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

2) Η με αριθμό **...../13-10-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014- 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
14.950,00 €	14.950,00 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

3) Η με αριθμό **...../13-10-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
5.750,00 €	5.750,00 €

4) Η με αριθμό **...../13-10-2020** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
20.000,00 €	20.000,00 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.