



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-06-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1830**

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/04-01-2021 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. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

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

γ) της με αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ,

δ) της με αριθμ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 55§2δ του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 08-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

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

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-01-2021 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, επαγόμαστε 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. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2014, συνολικού ποσού 2.480,00€.

Η παράβαση αφορά σε λήψη από τον προσφεύγοντα, ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της εταιρείας «.....» – Α.Φ.Μ., με περιγραφή αντικειμένου

συναλλαγής «Υδραυλικές εργασίες για το έργο ‘.....’»
καθαρής αξίας 6.200€, πλέον Φ.Π.Α, ποσού 1.426,00€ το κρινόμενο Φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 08-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της ίδιας Δ.Ο.Υ.. 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 στο με αριθμ. πρωτ./2018 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με ελεγχόμενη την εκδότρια του επίμαχου φορολογικού στοιχείου «.....».

Β. Με την υπ’ αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Προστίμου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ποσού 1.862,20€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 558,66, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.420,86€**.

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

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 08-12-2020 έκθεση ελέγχου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Γ. Με την υπ’ αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, ποσού 1.426,00€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 427,80€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **1.853,80€**.

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 στο ως άνω αναφερόμενο εικονικό φορολογικό στοιχείο, το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 08-12-2020 έκθεση 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 ποσού **713,00€**.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον ο προσφεύγων ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενου εικονικού φορολογικού στοιχείου, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στο κρινόμενο φορολογικό έτος.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 08-12-2020 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 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η ατομική του επιχείρηση είχε συνάψει σύμφαση δημοσίου έργου με τον Δήμο, με αντικείμενο την «.....» και προς τον σκοπό της αποπεράτωσης του έργου έβρισκε υπεργολάβους και σύναπτε ιδιωτικά συμφωνητικά για την εκτέλεση των επιμέρους εργασιών. Κατά τον τρόπο αυτό ενήργησε και με την εκδότρια εταιρεία του επίμαχου τιμολογίου «.....».

2) Το ποσό που αφορά στο επίμαχο τιμολόγιο εξοφλήθηκε με σχετικές καταβολές που έλαβαν χώρα μέσω τραπεζικών πιστωτικών ιδρυμάτων, έγινε παρακράτηση ποσού 186,00€ η οποία αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο και το υπόλοιπο ποσό 6.014,00€ πληρώθηκε Τραπεζικά.

3) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι επίμαχες παραβάσεις είναι όλως συμπερασματικού χαρακτήρα, και ουδόλως στοιχειοθετούνται από τη φορολογική αρχή. Το πόρισμα του ελέγχου είναι αόριστο και γενικόλογο.

4) Η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, προκειμένου να επιβληθεί φόρος προστιθέμενης αξίας συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής του φόρου, η οποία εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια της ουσίας (ΣτΕ 1548/2019, 1360/2014, 1516/2013, 3338, 3340/2011, 1190/2007, 754/2003, 2357/2001. Εν προκειμένω, με μία εντολή ελέγχου (αριθμ./2020) του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ διενεργήθηκε ένας ενιαίος έλεγχος για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, και οι με αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και οι με αριθμ./2020 και/2020 πράξεις επιβολής προστίμου και η/2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 παρ. 2δ Ν. 4174/2013 που ερείδονται στην από 09-12-2020 Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. και από 09-12-2020 έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. – άρθρου 55 ν. 4174/2013 είναι νομικώς πλημμελείς και άρα ακυρωτές.

5) Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων κατά τη λήψη του επίμαχου τιμολογίου τελούσε σε καλή πίστη καθώς η εξόφλησή του έγινε μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. δ' εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω δήλωσής της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2014 - 31.12.2014: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...], διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών [...], σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. [...], επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015): «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 8 ν. 4337/2015: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που

διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 ν. 4337/2015: «Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 1 ν.4472/2017, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης στον προσφεύγοντα άνω υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α΄ΠΑΤΡΩΝ: «Για παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 [...] και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 [...], 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 [...], 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 πρώτου εδαφίου της ΠΟΛ. 1004/2013 ορίζεται ότι:

Παράγραφος 6.

Απόδειξη συναλλαγών.

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τίθεται όριο για τις συναλλαγές μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών αξίας 3.000 ευρώ και άνω, η εξόφληση των οποίων πρέπει να γίνεται αποκλειστικά μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

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 08-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, 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 εκδότρια εταιρεία του επίμαχου τιμολογίου «.....», είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο επίμαχο τιμολόγιο που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα, στη κρινόμενη 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, το επίμαχο εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής τιμολόγιο.

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

- 1) Η ως άνω εκδότρια εταιρεία μαζί με άλλες εταιρείες, οι οποίες κατονομάζονται στην σελίδα 2 της ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., ανήκει σε μία πυραμίδα εκδοτών εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες χωρίς να έχουν καμία πραγματική δραστηριότητα, εκδίδουν αρχικά μεταξύ τους εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας προσπαθώντας με αυτό τον τρόπο να εμφανίσουν ότι έχουν πραγματικές αγορές και στη συνέχεια εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς άλλες λήπτριες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, η ως άνω εκδότρια εταιρεία του επίμαχου τιμολογίου, έλαβε συνολικά στις χρήσεις 2012 έως 2015, τριακόσια εξήντα εννέα (369) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 10.541.726,90€ και αντίστοιχα εξέδωσε συνολικά χίλια εβδομήντα τέσσερα (1.074) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.636.594,84€.
- 2) Δεν έχει υποβάλει φορολογικές δηλώσεις

3) Δεν έχει δηλώσει στο ΙΚΑ – ΕΤΑΜ ότι απασχολεί προσωπικά.

4) Ο τελευταίος διαχειριστής της διαπιστώθηκε ότι είναι κάτοχος δύο (2) Α.Φ.Μ. (..... και) τα οποία η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών τα έχει απενεργοποιήσει και υπήρχε εισαγγελική παραγγελία σε βάρος του για το αδίκημα της « Απάτης κατ' εξακολούθηση»

Επειδή, όπως ανωτέρω προκύπτει, η εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου 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, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι, η εξόφληση από τον προσφεύγοντα του επίμαχου τιμολογίου καθαρής αξίας 6.200€, πλέον Φ.Π.Α, ποσού 1.426,00€ δεν πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και της παρ. 6 της ΠΟΛ.1004/2013, οι οποίες απαιτούν 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 η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται αποκλειστικά μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία που ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι αποτελούν τα στοιχεία εξόφλησης του επίδικου τιμολογίου, η εν λόγω εξόφληση πραγματοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα με κατάθεση μετρητών στην και την και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος.

Σε κάθε περίπτωση δεν προέκυψε η πλήρης εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, καθώς η συνολική αξία του επίμαχου τιμολογίου είναι 7.626,00 ευρώ και οι καταθέσεις του προσφεύγοντος είναι συνολικού ποσού 7.400, ευρώ και ως εκ τούτου αποτελούν καταθέσεις για άλλη συναλλαγή από την κρινόμενη.

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 ανεπίτρεπτο 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 εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι 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 του επίμαχου τιμολογίου 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 στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο 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 στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο 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, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α. δυνάμει του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την Απόφαση Α 1293/2019 και παρατίθενται αναλυτικά στη σχετική ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. που συνετάχθη από τη φορολογική, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ενιαίου ελέγχου από την φορολογική αρχή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/04-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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: (6.200,00X40%) **2.480,00€**
(Αριθμ. Πράξης/2020)

Β. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.862,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	558,66€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.420,86€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	1.426,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	427,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.853,80€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Δ. Πρόστιμο Φ.Π.Α

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 ποσού: (1.426,00€ X 50%) **713,00€**

(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.