



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23-06-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1901**

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/12-02-2021 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός αρ. και, 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 01/01/2014 - 31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

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

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

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. .

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο για το Φορολογικό έτος 2014, συνολικού ποσού **3.293,95€**.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), εικονικών ως προς το πρόσωπο του

εκδότη, εκδόσεως της εταιρείας «.....» – Α.Φ.Μ., με περιγραφή αντικειμένου συναλλαγής οικοδομικές εργασίες συνολικής καθαρής αξίας 16.469,76€, πλέον Φ.Π.Α, 3.788,04€ το κρινόμενο Φορολογικό έτος 2014.

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 από 24-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Προϊσταμένης ίδιας Δ.Ο.Υ.. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ. και έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του έλεγχου όπως αυτά αναφέρονται στο με αριθμ. πρωτ./2019 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, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ποσού 4.282,14€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 2.141,07€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **6.423,21€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της 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 24-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης 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 της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, ποσού 3.788,04€ πλέον πρόστιμο παραγρ. 1 του άρθρου 49 ν.4509/2017 ποσού 1.894,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **5.682,06€**.

Η ως άνω διαφορά προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι προέβη σε έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ που αφορά στα ως άνω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, 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 24-12-2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Δ. Με την υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. - (άρθρου 55§2δ ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν.4337/2015 και προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 συνολικού ποσού **1.894,02€**.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών στο κρινόμενο φορολογικό έτος 2014.

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 24-12-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης ίδιας Δ.Ο.Υ. .

Η προσφεύγουσα 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. Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, πλήρης απόδειξη της καλής πίστης της Εταιρείας μας επί λήψεως τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη. η Φορολογική Αρχή ουδόλως αιτιολογεί ειδικώς και εμπεριστατωμένως το πόρισμά της περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αρκούμενη στο πόρισμα μιας άλλης Αρχής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), σε κάθε, όμως περίπτωση, προκύπτει αβίαστα και αναμφισβήτητα η καλή πίστη της κατά τη διεξαγωγή των επίμαχων συναλλαγών, που δημιουργεί καθ' όλα νόμιμο έρεισμα απαλλαγής της από την επιβολή παντός προστίμου.

2. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση των ποσών των επίμαχων τιμολογίων ως εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος και του Φ.Π.Α. εισροών αυτών ως εκπεστέου από τον Φ.Π.Α. εκροών.

3. Επικουρικώς, υποχρεωτική αναδρομική εφαρμογή του νεότερου και ευνοϊκότερου καθεστώτος κυρώσεων.

Στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κυρώσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, εφ' όσον στον νεότερο Ν.4337/2015 δεν προβλέπεται πλέον, από 01-02-2016, η επιβολή διοικητικού προστίμου για παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα πρόστιμα, τα οποία επιβλήθηκαν δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 7§3,5 του Ν. 4337/2015, τυγχάνουν ακυρωτέα (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 6351/2017).

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), γ).....,

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε), στ)...., ζ)..... .

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170)» .

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 της παρ. 8 του με τίτλο «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» άρθρου 10 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

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 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της 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 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 την προσφεύγουσα εταιρεία, στη κρίνόμενη χρήση 2014.

Επίσης αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία στη κρίνόμενη χρήση 2014, τα επίμαχα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολόγια.

Συγκεκριμένα, ως προς τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «.....», από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, αλλά και την σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της ΥΕΔΔΕ Αττικής με ελεγχόμενη της εκδότρια εταιρεία 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 των επίμαχων τιμολογίων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 «Βάρος απόδειξης» ορίζεται:

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, 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, 1184/2010, 1126/2010).

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξόφλησε όλα τα επίδικα φορολογικά στοιχεία μέσω τραπεζικού λογαριασμού, απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/2013 του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί καλής πίστης κατά την λήψη των επίμαχων τιμολογίων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πρέπει να απορριφθεί **ως αναπόδεικτος**.

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).»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ορθά εκρίθησαν από τον έλεγχο όλα τα επίμαχα Τιμολόγια εκδόσεως της ως μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, καθώς δεν πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 22§1 περ. β΄ του Ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του

N.4308/2014, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία.

Επίσης, ορθά δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ, των εν λόγω Τιμολογίων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία **αβάσιμοι**.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24-12-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

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: (16.469,76X20%) **3.293,95€**

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Β. Φορολογία Εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.282,14€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	2.141,07€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.423,21€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Γ. Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	3.788,04€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ	1.894,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.682,06€

(Αριθμ. Πράξης/2020)

Δ. Πρόστιμο Φ.Π.Α

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 ποσού: (3.788,04€ X 50%) **1.894,02€**

(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.