



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα :08.07.21

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: **2049**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 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.)», όπως αναριθμήθηκε , τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21.12.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ:**, με έδρα τον δήμο Αθήνας και κατάσταση επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των :

α) υπ' αριθμ/2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

β) υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

γ) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

δ) υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την ακύρωση των οποίων αιτείται και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις:

α) υπ' αριθμ/2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

β) υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

γ) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

δ) υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την ακύρωση των οποίων αιτείται , καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις του ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ'/05.03.20 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ελεγχόμενης χρήσης 26/9/2013-31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ και Ε.Λ.Π. (Ν.4308/14) και συντάχθηκαν οι από 16.11.20 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) επί των οποίων εδράζονται :

α) η υπ' αριθμ./16.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 51.365,60 € πλέον πρόσθετος φόρος 25.682,80 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 77.048,40 €.

β) η υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με την οποία επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 2.840,71 € πλέον πρόσθετος φόρος 1.819,09 € , πλέον πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης 1.819,09 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 5.420,01 €.

γ) η υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 8.104,00 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό το 40 % της συνολικής αξίας ποσού 20.260,00 € των ληφθέντων εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους , πού εκδόθηκαν από τον προμηθευτή με ΑΦΜ:

δ) η υπ' αριθμ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ. 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.329,90 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό το 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 4.659,80 € της συνολικής αξίας ποσού 20.260,00 € των ληφθέντων εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους, πού εκδόθηκαν από τον προμηθευτή με ΑΦΜ:

Η από 16.11.20 έκθεση ελέγχου, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ, προέκυψαν κατόπιν της υπ'αρθ'/05.03.20 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ αφορμή των οποίων αποτέλεσαν:

α) το με αρθ. ΣΔΟΕ ΕΔ ΑΤΤ. Α από 12-1-2018 Δελτίο Πληροφοριών της Π.Δ. του ΣΔΟΕ Αττικής, το οποίο γνωστοποιήθηκε στην Φορολογούσα Αρχή την 23.02.18 (αρθ.εισερχ. πρωτ.).

β) η από 31.12.18 συνταχθείσα Έκθεση ελέγχου της Α'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αρθ' πρωτ./18.02.19 έγγραφό της και γνωστοποιήθηκε στην Φορολογούσα Αρχή την 05.03.19 (αρθ.εισερχ. πρωτ.).

γ) η από 31.12.18 συνταχθείσα Έκθεση ελέγχου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ πού αφορά τον προμηθευτή της προσφεύγουσας εταιρείας με ΑΦΜ: με την οποία διαπιστώθηκε η έκδοση απ' αυτόν εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Η κρίση του ελέγχου περί λήψης εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων και η προσθήκη της αξίας αυτών ως λογιστικές διαφορές, είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη διότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη ως προς το φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό της αντισυμβαλλομένης της.

2) Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι όλες οι συναλλαγές άνω των 500,00 € που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και επιχειρήσεων που συσχετίζονται με την διαχειριστή αυτής εξοφλήθησαν με τραπεζικό μέσο.

Στα πλαίσια της επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το υπ'άρθ'πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/19.04.21 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη εκπιπτόμενων δαπανών των τιμολογίων εκδόσεως των εταιρειών «.....», «.....», «.....», «.....» «.....» και «.....» είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, διότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα όπως θα προκύψει με την προσκόμιση των εν λόγω επιταγών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού αυτού η προσφεύγουσα προσκόμισε αίτηση της προς την τράπεζα «ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ» με την οποία αιτείται α) την έκδοση αντιγράφων (διπλή όψη) επιταγών που παρεδόθησαν στην αιτούσα από τις εταιρείες – αποδέκτες των επιταγών και β) την έκδοση αντιγράφου από το «αποδεικτικό εξόφλησης επιταγής» στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός επιταγής και ο δικαιούχος που την εισέπραξε.

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ'άρθ'πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/06.07.21 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει στην Υπηρεσία μας σε έντυπη μορφή αρχείο της δουλειάς που παρείχε ο στην προσφεύγουσα εταιρεία κατά την ελεγχόμενη χρήση στο οποίο παρατίθενται αναλυτικά τα άρθρα που δημοσιεύτηκαν ανά μήνα με τον τίτλο του κάθε άρθρου, τον διαχειριστή και την ημερομηνία δημοσίευσης, τα οποία δεν αποτελούν στοιχεία προς αξιοποίηση από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 τις διατάξεις του άρθρου **66 § 5 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, σύμφωνα με το άρθρο **55 § 2 (γ') του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης

εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, με τον **Ν. 4337/2015** επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, § 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του **Ν.4337/2015** ορίζεται ότι:
« 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- 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.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο **15** της Εγκυκλίου **ΠΟΛ 1252/2015**, (Μεταβατικές διατάξεις του Ν. **4337/2015**) ορίζεται ότι :

Με το **άρθρο 7** του Ν. **4337/2015** τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το **άρθρο 3** του Ν. **4337/2015**. Ειδικότερα:

Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. **4174/2013**), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. **4337/2015**, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του **άρθρου 5** του Ν. **2523/1997**, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ. Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε. Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου, για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο **22** (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του **ν.4172/13** ορίζεται ότι:

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

«α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

«Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο 23 (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) του **ν.4172/13** ορίζεται ότι:

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

Επειδή, το ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ'αρθ' πρωτ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/12.02.18 έγγραφο γνωστοποίησε στην ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την 23.02.18 (αρθ.εισερχ.πρωτ.) διαβιβαστικό έγγραφο στο οποίο περιλαμβάνεται 1) το από 15.03.18 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και 2) το αρθ./2018 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου του ΣΔΟΕ που αφορούσε την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.: Ειδικότερα με το ως άνω ΔΑΠ κοινοποιήθηκαν στην ΙΖ'Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ τα αποτελέσματα ελέγχου που πραγματοποίησε το ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:, η οποία έλαβε μεταξύ άλλων επιχειρήσεων και στοιχεία με υπόνοια εικονικότητας από τον εκδότη

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ με Α.Φ.Μ.:

Στην συνέχεια η Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου της επιχείρησης «.....» διεξήγαγε έλεγχο σ' αυτήν και διαπίστωσε μεταξύ άλλων ότι ο φερόμενος ως εκδότης με Α.Φ.Μ.: προέβη σε έναρξη εργασιών στη ΙΖ' Δ.Ο.Υ. προσκομίζοντας το από 12/12/2013 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μισθώσεως ακινήτου στο οποίο δήλωνε ως έδρα της δραστηριότητάς του την διεύθυνση Η ιδιοκτήτρια του ακινήτου ανταποκρινόμενη σε αίτημα του έλεγχου με το με αρ./29-10-2019 υπόμνημά της ανέφερε μεταξύ άλλων ότι η μισθωτική σχέση παρουσίασε προβλήματα, καθώς ο κος δεν της κατέβαλε (ούτε καν τον πρώτο μήνα) το συμφωνηθέν μίσθωμα. Συνέπεια τούτου τον Μάρτιο του 2014 απευθύνθηκε σε δικηγόρο, πέτυχε την διαταγή απόδοσης της

χρήσης μισθίου του Ειρηνοδικείου Αθηνών, και παρά την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στη διεύθυνση κατοικίας του, οδός, ο τελευταίος δεν έδωσε κανένα σημείο ζωής. Κατόπιν τούτου η ιδιοκτήτρια προέβη στην αποβολή του μισθωτή από το μίσθιο με τη συνδρομή Δικαστικού Επιμελητή, το οποίο κατά τη διαδικασία της αποβολής βρέθηκε ΚΕΝΟ, γεγονός που σημειώθηκε στη σχετική έκθεση του Δικαστικού Επιμελητή.

Στην συνέχεια ο φερόμενος ως εκδότης προέβη σε μεταφορά της έδρας του στην οδό, όπου με βάση την καταγγελία του ιδιοκτήτη του ακινήτου ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε ο ανωτέρω χώρος από τον ανωτέρω μισθωτή, γι' αυτό και ο ίδιος κατέθεσε καταγγελία στην αρμόδια ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή η αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου που αφορά την επιχείρηση «.....» αναφέρει μεταξύ άλλων ότι για την παροχή υπηρεσιών εξειδικευμένης Γραμματειακής Υποστήριξης (τιμολόγια που εξέδωσε σε πλήθος επιχειρήσεων ο φερόμενος ως εκδότης) απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις και εξοπλισμός, που όμως αυτός δεν διέθετε, κρίθηκε ότι δεν ήταν δυνατόν αυτός να εκπληρώσει την περιγραφόμενη στα εξετασθέντα Τιμολόγια παροχή Υπηρεσιών, οπότε ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων βαρύνθηκε να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Ωστόσο, αν και προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκτυπώσεις προγραμμάτων που φέρουν κείμενο στο οποίο αναφέρεται «designed by», εν τούτοις η πλατφόρμα cloud οδήγησε τον έλεγχο σε συνδρομητικές υπηρεσίες της/, όπου οποιοσδήποτε προγραμματιστής μπορεί να αναπτύξει το σχετικό πρόγραμμα .

Κατόπιν των ως άνω αναφερομένων η ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φερόμενου ως εκδότη εξέδωσε εντολή ελέγχου δυνάμει της οποίας κοινοποίησε σ' αυτόν μέσω ΕΛΤΑ και ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) την με αριθμό πρωτοκόλλου/06-06-2018 Πρόσκληση – αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις χωρίς όμως να υπάρχει ανταπόκριση απ' αυτόν και επιβλήθηκε για τούτο πρόστιμο, ως οι διατάξεις ορίζουν για μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (Πράξη Επιβολής Προστίμου - Π.Ε.Π. /26-07-2018).

Στην συνέχεια την 21/01/2019 ο έλεγχος μετέβη στην οδό όπου και η τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα για να επιδώσει εκ νέου την με αρθ. πρωτ. /21-01-2019 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις και αφού δεν βρήκε τον ίδιο την επέδωσε στον σύνοικο, πατέρα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις των επιδόσεων, ο οποίος δήλωσε ότι ο, εκείνη την ώρα απουσίαζε στη δουλειά του, στο Παγκράτι.

Στη συνέχεια, η Φορολογούσα Αρχή κοινοποίησε και δεύτερη γνωστοποίηση του Ν. 4512/2018 με αρ. πρωτ. /21-01-2019 και έδωσε εκ νέου στον ελεγχόμενο τη δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών /τροποποιητικών δηλώσεων. Η κοινοποίηση αυτή πάλι έγινε στη διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα στην οδό, μαζί με κοινοποίηση Πρόσκλησης για έλεγχο και αίτημα παροχής στοιχείων για Τραπεζικές καταθέσεις του ελεγχόμενου. Τα ανωτέρω στοιχεία παρελήφθησαν εκ νέου από τον σύνοικο πατέρα αυτού. Παρότι, όμως, παρήλθε η τεθείσα προθεσμία, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στις ως άνω έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου και ούτε υπήρξε έγγραφη απάντηση εκ μέρους του προσφεύγοντα για το λόγο για τον οποίο δεν ετέθησαν αυτά υπόψη του ελέγχου.

Από την παράλειψή του να ανταποκριθεί στα ανωτέρω αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά το άρθρο 14 Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013. επιβλήθηκαν σε βάρος του αντίστοιχα πρόστιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ και 2γ,δ του Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013.

Παράλληλα, η Φορολογούσα Αρχή από τ' αρχεία της διαπίστωσε ότι ο με ΑΦΜ δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, ούτε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών αν και για την παροχή υπηρεσιών που περιγράφεται σε στοιχεία εκδόσεώς του «διανομή εντύπων» με το μέγεθος που αναφέρεται η παρασχεθείσα υπηρεσία, απαιτείται η απασχόληση ικανού αριθμού ατόμων κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ούτε συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων - Εξόδων – ΜΥΦ για την εξεταζόμενη χρήση 2014, αν και από τις Καταστάσεις Εξόδων που έχουν υποβληθεί από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, εκδόθηκαν χίλια εξακόσια ογδόντα τέσσερα (1684) στοιχεία με τα ατομικά στοιχεία του συνολικής αξίας τριακοσίων πενήντα οκτώ ευρώ (327.358,00 €) πλέον Φ.Π.Α εβδομήντα πέντε χιλιάδες διακόσια ενενήντα δύο ευρώ και τριάντα τέσσερα λεπτά (75.292,34 €).κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013.

Με βάση τα ως άνω αναφερόμενα η ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ (ως αρμόδια Φορολογούσα Αρχή του) επειδή ο εκδότης με ΑΦΜ:

α.- Δεν διέθετε επαγγελματική έδρα. Δηλαδή μπορεί φορολογικά να ήταν υπαρκτός , συναλλακτικά ήταν ανύπαρκτος.

β.- Δεν απασχόλησε προσωπικό με μισθωτή εργασία.

γ.- Δεν κατέβαλε αμοιβές σε τρίτους .

δ.- Φέρεται να ασκούσε ταυτόχρονα πολλές δραστηριότητες και συγκεκριμένα της παροχής επιχειρηματικών συμβουλών, συμβουλών χρηματοοικονομικής διαχείρισης, υπηρεσίες διανομής διαφημιστικού υλικού, υπηρεσίες εξειδικευμένης διαχείρισης γραμματειακής υποστήριξης γραφείου, υπηρεσίες επεξεργασίας εγγράφων .

στ. Φέρεται να παρείχε στην προσφεύγουσα επιχείρηση υπηρεσίες γραμματειακής υποστήριξης και λοιπές υπηρεσίες (διανομή εντύπων, χωρίς να διαθέτει το αναγκαίο προσωπικό)

ζ.- Παρέχει και ως εκ τούτου εκδίδει παραστατικά τόσο ατομικά στο διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, όσο και σε άλλα εννιά (9) νομικά πρόσωπα επιχειρηματικών συμφερόντων τόσο του ανωτέρω φυσικού προσώπου, όσο και της συζύγου αυτού

η.- Από το σύνολο των 1.684 τιμολογίων , η πλειονότητα αυτών και συγκεκριμένα τα 1.519 εξ αυτών, έχουν εκδοθεί προς τα ανωτέρω φυσικά και νομικά πρόσωπα.

θ.- Δεν υπέβαλε για την φορολογική περίοδο 2014 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ούτε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών αν και για την παροχή υπηρεσιών που περιγράφεται σε στοιχεία εκδόσεώς του «διανομή εντύπων» με το μέγεθος που αναφέρεται η παρασχεθείσα υπηρεσία, απαιτείται η απασχόληση ικανού αριθμού ατόμων, ούτε συγκεντρωτικές Καταστάσεις Εσόδων - Εξόδων – ΜΥΦ, αν και από τις Καταστάσεις Εξόδων που έχουν υποβληθεί από αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, εκδόθηκαν χίλια εξακόσια ογδόντα τέσσερα (1684) στοιχεία με τα ατομικά στοιχεία του συνολικής αξίας τριακοσίων πενήντα οκτώ ευρώ (327.358,00 €) πλέον Φ.Π.Α εβδομήντα πέντε χιλιάδες διακόσια ενενήντα δύο ευρώ και τριάντα τέσσερα λεπτά (75.292,34 €) κατέληξε στο συμπέρασμα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από τον συνολικής αξίας 327.358,00 € για τη χρήση 2014, είναι εικονικά ως προς το σύνολό τους, διότι εκδόθηκαν από συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δηλαδή εικονική.

Ως εκ τούτου εξέδωσε και κοινοποίησε την 6.3.19, το υπ' αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων και τις υπ' αριθμ. &,, και/2019 προσωρινές πράξεις προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του 4337/2015 και ΦΠΑ για τις διαχειριστικές χρήσεις 2013 και 2014 αντίστοιχα, στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του ελεγχόμενου, οδός όπου και τα παρέλαβε η σύνοικος μητέρα αυτού κ., κατά τα εις το άρθρο 28 του ν. 4174/13 οριζόμενα.

Επί των ελεγκτικών διαπιστώσεων του προαναφερόμενου σημειώματος ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε έγγραφες απόψεις και έτσι η ΙΖ'Δ.Ο.Υ.ΑΘΗΝΩΝ προχώρησε στη σύνταξη μεταξύ άλλων εκθέσεων της από 22-04-2019 έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ και ΚΦΔ (Ν. 4093 ΚΑΙ 4174/2013) και στην έκδοση της με αριθ./2019 Πράξης Επιβολής προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του άρθρου 7 § 3 περ. δ' του ν. 4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2014, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ύψους 130.943,20 €.

Κατά της ανωτέρω πράξης, η οποία κοινοποιήθηκε στις 06/05/2019 στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της κατοικίας του, ο ελεγχόμενος άσκησε ενώπιων της Υπηρεσία μας ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ (εκτός της νόμιμης προβλεπόμενης προθεσμίας των 30 ημερών) στις 15/07/2019, τη με αριθμό ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία και απερρίφθη σιωπηρά .

Στην συνέχεια η ΙΖ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την υπ΄ αριθ. /05-03-2020 εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιο φορολογίων Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για την διαχειριστική περίοδο 01/09/2013 έως 31/12/2014, διότι η εταιρεία αυτή κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο ήταν λήπτρια εβδομήντα τεσσάρων (74) εκδοθέντων από τον συνολικής καθαρής αξίας 20.260,00 €, πλέον ΦΠΑ 4.659,80 € εικονικών ως προς το σύνολο τους στοιχείων.

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου η ΙΖ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ συνέταξε την με αριθμό πρωτ. /24-06-2020 Πρόσκληση Ελέγχου του αρ. 14 του ν.4174/2013, με την οποία καλούσε εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από τη σύνταξή της όπως η προσφεύγουσα εταιρεία θέσει στη διάθεση του Ελέγχου, τα λογιστικά αρχεία της και την με αριθμό πρωτ. /24-06-2020 Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου καθώς και της δυνατότητας της ελεγχόμενης να υποβάλει οικειοθελώς τροποποιητικές δηλώσεις μέχρι και τη σύνταξη των Προσωρινών Προσδιορισμών Φόρου, για τις φορολογίες της εντολής, με βάση τα άρθρα 397 και 398§1 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17-01-2018) τις οποίες κοινοποίησε την 29-06-2020 μέσω θυροκολλησεως στην οικία του τελευταίου εκκαθαριστή κ. επί της οδού Ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας προσήλθε την 04/08/2020 και προσκόμισε τα ζητηθέντα Βιβλία και Στοιχεία για την παραλαβή των οποίων συντάχθηκε η με αριθμό πρωτ. /04-08-2020 Απόδειξη Παραλαβής Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1313/2013** του ΣτΕ: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι

πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

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 ΙΙΙ. 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 προσώπου 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, 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 επαγγελματική έδρα, τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Στα πλαίσια της επανεξέτασης η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το υπ'αρθ'πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/19.04.21 συμπληρωματικό υπόμνημα με το οποίο ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη εκπιπτόμενων δαπανών των τιμολογίων εκδόσεως των εταιρειών «.....», «.....»,.....», «.....» «.....» και «.....» είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, διότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα όπως θα προκύψει με την προσκόμιση των εν λόγω επιταγών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού αυτού η προσφεύγουσα προσκόμισε αίτηση της προς την τράπεζα «.....» με την οποία αιτείται α) την έκδοση αντιγράφων (διπλή όψη) επιταγών που παρεδόθησαν στην αιτούσα από τις εταιρείες – αποδέκτες των επιταγών και β) την έκδοση αντιγράφου από το «αποδεικτικό εξόφλησης επιταγής» στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός επιταγής και ο δικαιούχος που την εισέπραξε.

Η ως άνω αίτηση αν και επιδόθηκε στην τράπεζα «ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ» την 08.01.21, όπως προκύπτει από την υπ'αρθ'..... έκθεση επίδοσης του Δικαστικού Επιμελητή της περιφέρειας Εφετείου Αθηνών, εν τούτοις, ως την σύνταξη της παρούσας, η

προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε αντίγραφα (σε διπλή όψη) των επιταγών καθώς και αντίγραφα από το αποδεικτικό εξόφλησης επιταγών στο οποίο αναγράφεται ο αριθμός επιταγής και ο δικαιούχος που την εισέπραξε, στοιχεία απαραίτητα για την κρίση του ελέγχου σχετικά με την γνησιότητα ή όχι των επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 16.11.20 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/13 της ΙΖ΄Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει και επομένως έχει εκπέσει πλήθος και μεγάλο ύψος τιμολογίων έκδοσης των επιχειρήσεων που σχετίζονται με το διαχειριστή αυτής Τα εν λόγω τιμολόγια αφορούν δαπάνες άνω των 500,00 € καθαρή αξία και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι πληρώθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά παράβαση του αρ.23§β του ν.4172/2013.

Οι επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει το 99,9% των ως άνω αναφερομένων τιμολογίων έχουν: είτε άλλες φορές μέλος τον και διαχειριστή τη σύζυγό του, είτε έχουν ως μέλος τον και διαχειριστή τον συνεργάτη του και μέλος, είτε έχουν ως μέλος τον και διαχειριστή το μέλος, συνεργάτη και συνδιαχειριστή, είτε έχουν ως διαχειριστή τη σύζυγό του, είτε έχουν ως διαχειριστή το συνδιαχειριστή και μέλος σε άλλες επιχειρήσεις κ και αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία	Α/Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)
31/10/2013	997	.....	3.600,00	828,00
31/10/2013	998	.....	3.600,00	828,00
31/10/2013	999	.....	3.600,00	828,00
30/11/2013	1009	.....	6.000,00	1.380,00
31/12/2013	1020	.....	5.000,00	1.150,00
31/12/2013	1021	.....	5.000,00	1.150,00
31/01/2014	1032	.....	3.000,00	690,00
31/01/2014	1033	.....	3.000,00	690,00
28/02/2014	1048	.....	3.000,00	690,00
28/02/2014	1049	.....	3.000,00	690,00
28/02/2014	1050	.....	3.000,00	690,00
28/03/2014	1066	.....	3.000,00	690,00
28/03/2014	1067	.....	3.000,00	690,00
28/03/2014	1068	.....	3.000,00	690,00
30/04/2014	1091	.....	4.000,00	920,00
30/04/2014	1090	.....	4.000,00	920,00

30/04/2014	1089	.....	4.000,00	920,00
30/05/2014	1111	.....	5.000,00	1.150,00
30/05/2014	1112	.....	5.000,00	1.150,00
30/05/2014	1113	.....	5.000,00	1.150,00
30/06/2014	1129	.....	3.000,00	690,00
30/06/2014	1128	.....	3.000,00	690,00
30/06/2014	1127	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1141	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1142	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1143	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	2	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1	.....	3.000,00	690,00
31/07/2014	1	.....	3.000,00	690,00
29/08/2014	1154	.....	3.000,00	690,00
29/08/2014	1155	.....	3.000,00	690,00
29/08/2014	1156	.....	3.000,00	690,00
01/09/2014	1	.....	3.000,00	690,00
29/09/2014	1171	.....	3.000,00	690,00
29/09/214	1172	.....	3.000,00	690,00
29/09/2014	1173	.....	3.000,00	690,00
31/10/2014	1188	.....	4.000,00	920,00
31/10/2014	1187	.....	4.000,00	920,00
31/10/2014	1186	.....	4.000,00	920,00
31/10/2014	3	.....	6.000,00	1.380,00
31/10/2014	2	.....	6.000,00	1.380,00
29/11/2014	1201	.....	3.000,00	690,00
29/11/2014	1202	.....	3.000,00	690,00
29/11/2014	1203	.....	3.000,00	690,00
31/12/2014	1219	.....	3.000,00	690,00
31/12/2014	1220	.....	3.000,00	690,00
31/12/2014	1221	.....	3.000,00	690,00
12/12/2013	33	.....	500,00	115,00
		ΣΥΝΟΛΟ	177.300,00€	40.779,00€

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία σε κανένα σημείο της ελεγκτικής διαδικασίας ούτε έως την σύνταξη της παρούσας δεν προσκόμισε αποδεικτικά τραπέζης με τα οποία θα εξοφλούνταν οι πάσης φύσεως δαπάνες άνω των 500,00 €, προϋπόθεση πού όρισε ο νομοθέτης για την έκπτωση των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών οντοτήτων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την κρίση του ελέγχου περί μη εκπιπτόμενων δαπανών των τιμολογίων εκδόσεως των εταιρειών «.....», «.....», «.....», «.....» «.....» και «.....» δεν γίνεται δεκτός ως νόμο και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16/11/20, εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων, Εισοδήματος και ΦΠΑ της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/12/2020 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «», με ΑΦΜ: και την **επικύρωση** :

α) της υπ' αριθμ./16.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ .

β) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014 του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ .

γ) της υπ' αριθμ/2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ .

δ) της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρ. 55 παρ. 2δ του Ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.09.2013 – 31.12.2014) του Προϊσταμένου της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ .

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό Έτος 2014

Α) Εισόδημα

κύριος φόρος	51.365,60 €
πρόσθετος φόρος	25.682,80 €
συνολικός φόρος	77.048,40 €.

Β) Φ.Π.Α.

φόρος για καταβολή	4.659,80 €
πρόσθετος φόρος	760,21 €
συνολικός φόρος	5.420,01 €.

Γ) Πρόστιμο του άρ. 7 § 3 & 5 του Ν. 4337/2015

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **8.104,00 €** (20.260,00 € X 40%)

Δ) Πρόστιμο του άρ. 55 § 2δ του Ν. 4174/2013

Πρόστιμο συνολικού ποσού: **2.329,90 €** (20.260,00 € X 23%= 4.659,80 € X 50 %)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.