



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/07/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1811

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ...../04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του

ν.4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29.10.2021.

5. Την από 31/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ:

α) της υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014,

β) της υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 και την υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, για το φορολογικό έτος 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 5.172,96€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 1.551,89€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.724,85€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα καθαρά κέρδη της (ως λογιστικής διαφοράς) της καθαρής αξίας 19.896,00€ ενός (-1-) ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (Α.Φ.Μ.:).

Με την υπ' αριθ. /25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, κύριος φόρος

ποσού 4.576,08€ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 1.372,82€, ήτοι συνολικό ποσό 5.948,90€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας 19.896,00€ και του Φ.Π.Α. 4.576,08€ από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, ενός (-1-) ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (Α.Φ.Μ.:).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25/11/2020 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 816/26.08.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η συναλλαγή είναι πραγματική και η στοιχειοθέτηση της εικονικότητας είναι πλημμελής.

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε από 01/01/2014 έως 16/10/2015, οριζόταν ότι: *«Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως “φοροδιαφυγή” νοείται:... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης...»*.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»*.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...»*.

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού*

προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: *«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 άρθρο 10 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: *«...8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει...».*

Επειδή, περαιτέρω, 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, να 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 και 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 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστатωμένα στις από 25/11/2020 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ

της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, οι οποίες εδράζονται στην από 18/08/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012), Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Ε΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Βάσει της τελευταίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 7.958,40€, λόγω λήψης κατά το φορολογικό έτος 2014 ενός (-1-) εικονικού φορολογικού στοιχείου (ήτοι του υπ' αριθ. ΤΙΜ54/02.12.2014), καθαρής αξίας 19.896,00€ πλέον ΦΠΑ 4.576,08€, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του (Α.Φ.Μ.:). Κατά της πράξης αυτής ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η υπ' αριθ. πρωτ./13.11.2020 ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με την υπ' αριθ./28.04.2021 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι η υπό κρίση συναλλαγή, με την ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., ήταν πραγματική. Επομένως, το ζήτημα της εικονικότητας ή μη του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου έχει κριθεί από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα ως προς τον τρόπο του υπολογισμού της προκύπτουσας διαφοράς από φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ διά των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πραγματικής συναλλαγής και πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./31.12.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ε.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014**

Διαφορά φόρου	5.172,96 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	1.551,89 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.724,85 €

**Υπ' αριθ./25.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
Φ.Π.Α.
φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014**

Διαφορά φόρου	4.576,08 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	1.372,82 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.948,90 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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