



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα,
Αριθμός απόφασης:

25/10/2021
3434

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, γ) της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01/01/2014 - 31/12/2014, δ) της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν. 4337/2015 του φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 35.622,56 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 17.811,28 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.087,53 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 58.521,37 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος προσέθεσε στο φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 114.700,00 €, το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος.

β) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν.4472/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 13.190,50 € λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 114.700,00 € με αναλογούνται Φ.Π.Α. 26.381,00 €. (26.381,00 € X 50%=13.190,50 €).

γ) Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 26.381,00 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/ 58Α του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 13.190,50 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 39.571,50 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος αφαίρεσε από την αξία των φορολογητέων εισροών το ποσό των 114.700,00 € το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος και κατά συνέπεια αφαίρεσε από το φόρο εισροών το ποσό των 26.381,00 € το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος.

δ) Με την υπ' αριθ/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 114.700,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 26.381,00 €, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 2 παρ. 3 του ν. 4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.) ή του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 45.880,00 € (114.700,00 X 40%).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 28/12/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7

ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΑΤΤ. ΕΞ 2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών/2020), σύμφωνα με το οποίο μετά από έλεγχο που διενήργησε στην επιχείρηση του «.....» ΤΟΥ, με κύρια δραστηριότητα «.....» με έδρα τη, οδός, αριθ., με Α.Φ.Μ.:, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2013- 2018, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, για μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, καθώς ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο.

Από τον ανωτέρω έλεγχο επίσης προέκυψε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία έλαβε από την επιχείρηση «.....» ΤΟΥ, για τη χρήση 2014, συνολικής αξίας 114.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.381,00 €. Εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, έκρινε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων στη χρήση 2014 από την παραπάνω επιχείρηση είναι εικονικά στο σύνολό τους και συντάχθηκε το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν.4174/2013 μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, στο οποίο ο προσφεύγων απάντησε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./2020 Υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 καθώς οι συναλλαγές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ,» ήταν πραγματικές, νόμιμες και έλαβαν χώρα μεταξύ των αναγραφόμενων στα φορολογικά στοιχεία επιχειρήσεων. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασιζόμενος στα στοιχεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καταλόγισε στον ίδιο εντελώς αναιτιολόγητα, τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ ο ίδιος διατηρεί μια επιχείρηση η οποία τηρεί οργανωμένα, βιβλία και στοιχεία, και εξοφλεί τις οφειλές της. Προκειμένου να μπορεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του απέναντι στους πελάτες του, ο ίδιος αναθέτει την εκτέλεση κάποιων έργων σε υπεργολάβους. Έτσι, ανέθεσε στην επιχείρηση «..... ΤΟΥ,» την εκτέλεση οικοδομικών εργασιών στο έργο της «.....» στην και στο έργο εξοχικής κατοικίας στο Εν συνεχεία εκδόθηκαν από τον ως εργολάβο, τα υπ' αριθ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014 και/2014 σχετικά τιμολόγια, τα οποία είναι νομίμως καταχωρημένα στα βιβλία του, συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ του έτους, είναι εξοφλημένα μέσω του τραπεζικού συστήματος και έχει αποδοθεί εκ μέρους του και ο αναλογών παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος εργοληπτών. Η επικοινωνία με την εκδότρια επιχείρηση γινόταν μέσω του κ., εξουσιοδοτημένου από τον Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει και τα σχετικά συμφωνητικά καθώς και θεωρημένες υπεύθυνες δηλώσεις υπαλλήλων που βεβαιώνουν την εκτέλεση των έργων και την συναλλαγή των επίμαχων

τιμολογίων. Ακόμη, τα εν λόγω τιμολόγια αφορούν συναλλαγές οι οποίες έλαβαν χώρα καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, ήτοι από το Μάρτιο του 2014, και όχι τον τελευταίο μήνα του έτους, όπως συνηθίζεται στις περιπτώσεις των εικονικών τιμολογίων, προκειμένου να αυξήσει τις δαπάνες και να μειώσει τα έξοδά του.

- Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της ελεγκτικής διαπίστωσης περί δήθεν λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «..... ΤΟΥ» ήταν φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο κατά το χρόνο των συναλλαγών και καλόπιστα συναλλάχθηκε ο ίδιος μαζί της. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 66 του ν. 4174/2013, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχτεί ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 533/2013, 116/2013, 505/2012 και 1498/2011 αποφάσεις του ΣτΕ, φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επίσης, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας έκδοσης στοιχείων (ΣτΕ 2115/2017, ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116-119/2013, ΣτΕ 1238/2018). Μια σειρά από αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. (2018/2020, 2019/2020, 2060/2020) έκρινε την έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των σχετικών πράξεων και της αοριστίας των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, αφού η Φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα. Σε ακραία περίπτωση, η ενδεχομένως καταλογιστέα παράβαση θα ήταν η λήψη εικονικών στοιχείων όχι ως προς τη συναλλαγή αλλά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Η Φορολογική Αρχή δεν θα έπρεπε να καταλογίσει τις σχετικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές και δεν θα έπρεπε να επιβάλει Φ.Π.Α. σε αυτές καθώς και πρόστιμο Φ.Π.Α. σε βάρους του. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015 ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016 δύναται η δυνατότητα σε καλόπιστο λήπτη εικονικού τιμολογίου, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.
- Δεν πρέπει να του επιβληθεί πρόστιμο, καθώς ο αποκλεισμός από το ευνοϊκότερο καθεστώς του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 συνιστά παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη, καθώς δημιουργεί διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με το χρόνο τέλεσης της φορολογικής πράξης- παράβασης.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντα να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών του:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θέωρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, στην παρ. Δ΄ της ΠΟΛ. 1069/2014 διευκρινίζονται τα εξής:

«Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης

.....

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του προσφεύγοντα σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να κρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4093/2012, όπως καταργήθηκε με το άρθρ. 38 παρ. 1 του ν. 4308/2014, με ισχύ από 24-11-2014, ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 του ν. 4093/2012, όπως ίσχυε κατά την επίμαχη περίοδο και καταργήθηκε με το άρ. 38 παρ.1 του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε τη διάταξη του ν. 2523/1997:

«...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 εταιρία, 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.....».

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 περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

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 απόφαση ΣΤΕ 1404/2015:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας στην ατομική επιχείρηση «.....
..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα «Χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών» και έδρα επί της οδού, του Δήμου, για τις χρήσεις 2013-2018 συνεπεία της υπ' αριθ./...../2019 εντολής επεξεργασίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση:

1) Δεν διέθετε έδρα από την έναρξή της διότι όπως δήλωσε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου το κατάστημα που του μίσθωσε ήταν πάντα κενό όσες φορές το επισκέφθηκε.

2) Ουδέποτε λειτούργησε η εν λόγω ατομική επιχείρηση αφού από τους επιτόπιους ελέγχους που διενεργήθηκαν στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση το Φεβρουάριο του έτους 2014 από ελεγκτές του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής και τον Οκτώβριο του έτους 2015 από ελεγκτές του τ. ΙΚΑ-ΕΤΑΜ

δεν βρέθηκε να λειτουργεί η ελεγχόμενη επιχείρηση. Ο μισθωτής του καταστήματος της έδρας του εκδότη δήλωσε ότι στις 10-1-2013 υπέγραψε συμφωνητικό μίσθωσης προς 100,00 € το μήνα (πλέον 100,00 € εγγύηση) και πέραν τούτου δεν εισέπραξε άλλο μίσθωμα. (σελ. 4 της έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου).

3) Δεν διέθετε εμπορεύματα από το εσωτερικό της χώρας αφού με βάση τα στοιχεία τρίτων, όπως αυτά προκύπτουν από την ηλεκτρονική βάση δεδομένων του Υπουργείου Οικονομικών, ως πελάτης έχει δηλωθεί με μικρό αριθμό στοιχείων πολύ μικρής αξίας εν συγκρίσει με τις αντίστοιχες πωλήσεις της. Στη χρήση 2013 στην οποία εμφανίζει μηδενικές αγορές οι αντίστοιχες πωλήσεις της ανέρχονται σε ποσό καθαρής αξίας 4.967.577,20 €, στη χρήση 2014 σε ποσό 2.990.363,57 €, στη χρήση 2015 σε ποσό 2.883.299,76 €, στη χρήση 2016 σε ποσό 5.308.678,59 €, στη χρήση 2017 σε ποσό 5.190.205,15 € και στη χρήση 2018 σε ποσό 328.116,11 €, ήτοι συνολική καθαρή αξία 21.668.240,38 €.

4) Δεν είχε εισαγωγές εμπορευμάτων από τρίτες χώρες ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

5) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ο οποίος απαιτείται για την εκτέλεση εργασιών όπως οι εκτυπώσεις.

6) Δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό, αφού σύμφωνα με το έγγραφο της αρμόδιας υπηρεσίας η ασφάλιση των εργαζομένων που φέρεται να απασχόλησε, σύμφωνα με τις Α.Π.Δ. που υπέβαλε, κρίθηκε ως μη ανταποκρινόμενη σε πραγματική απασχόληση από την συγκεκριμένη επιχείρηση.

7) Τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία διακίνησης (Δελτία Αποστολής ή Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) που κατασχέθηκαν αναγράφουν ως τόπο φόρτωσης την έδρα του, η οποία ουδέποτε λειτούργησε.

8) Ένα μέρος από τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν δεν αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε για την εκτέλεση των μεταφορών ή αναγράφουν ως μεταφορικά μέσα αριθμούς κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ. που δεν υπάρχουν στο σύστημα οχημάτων του Υπουργείου Μεταφορών.

9) Η εξόφληση όλων των εκδοθέντων, εκ μέρους της επιχείρησης , φορολογικών στοιχείων φέρεται να πραγματοποιήθηκε: α) από τη λήπτρια με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών εισπράττεται μετρητά είτε από τον νόμιμο εκπρόσωπο της λήπτριας εταιρείας είτε από συγγενικά του πρόσωπα και β) από τη λήπτρια είτε με μετρητά είτε με επιταγές αλλά το προϊόν των επιταγών εισπράττεται μετρητά από τρίτο πρόσωπο μη επιτηδευματία και καμία επιταγή δεν εισπράττεται από τον ελεγχόμενο.

10) Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2016, 2017 και 2018 ενώ από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει δηλωθεί από άλλους φορολογούμενους ως προμηθευτής τους με πλήθος φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας, ενώ οι δηλώσεις που υποβλήθηκαν για τα έτη 2013 και 2015 είναι εμφανώς ανακριβείς με καταχώρηση ανακριβών και εικονικών ποσών.

11) Δεν έχει υποβάλει περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 2ου τριμήνου 2017 και 2ου, 3ου & 4ου τριμήνου 2018 για την καταβολή του φόρου που εισέπραξε ενώ οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει σε όλες τις υπόλοιπες φορολογικές περιόδους είναι ανακριβής, όπως προκύπτει από τα στοιχεία φορολογουμένου από δηλώσεις τρίτων.

12) Δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθ./2018 και/2018 Προσκλήσεις της Υπηρεσίας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα με αυτές λογιστικά αρχεία με αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ούτε ανταποκρίθηκε στα με αριθ./2018 και/2018 Σ.Δ.Ε. – Κλήσεις Προς Ακρόαση αλλά ούτε και σε προγενέστερες προσκλήσεις του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής.

Επειδή, από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2013- 2018 ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, επειδή δεν είχε τον εξοπλισμό, την υποδομή (έδρα, προσωπικό, λοιπές εγκαταστάσεις) καθώς και αγορές (αγορές από το εσωτερικό, εισαγωγές από τρίτες χώρες, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για να πραγματοποιήσει τις εμφανιζόμενες συναλλαγές συνολικού ύψους 21.668.240,38 €, ενώ τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, δόθηκαν για ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους συναλλαγές, με σκοπό την επιδίωξη οφέλους με την οικειοποίηση του Φ.Π.Α., ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Φορολογική Αρχή το από 28/02/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό εργολαβίας πού συνέταξε με τον, ως υπεργολάβο, για την ανάληψη από μέρους του εκτέλεσης οικοδομικών εργασιών (τοποθέτηση πλακιδίων, επένδυση πάγκων, ντουλάπες δωματίων, επενδύσεις μαρμάρων κ.τ.λ.) στην της με συνολικό κόστος εργασιών περίπου στο ποσό των 60.000,00 €, και πιθανή ημερομηνία ολοκλήρωσης εργασιών την 30/04/2014. Ακόμη, σαν τρόπος πληρωμής ορίζεται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή η επιταγή.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η συναλλαγή της με την ατομική επιχείρηση «..... ΤΟΥ» ήταν πραγματική και συναλλάχτηκε με αυτή, μέσω του εξουσιοδοτημένου κ., για τεχνικά έργα τα οποία έχουν ολοκληρωθεί και βρίσκονται σε κοινή θέα, εξόφλησε τα σχετικά παραστατικά νόμιμα μέσω τραπεζικού συστήματος, δήλωσε αυτά στην Μ.Υ.Φ. για τη χρήση 2014, κατέβαλε τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος εργοληπτών και συνεπώς δεν υφίσταται καμία ένδειξη ότι εν γνώσει του προέβη σε εικονική συναλλαγή, άλλωστε ούτε είχε την υποχρέωση αλλά και την δυνατότητα να ελέγξει την γενικότερη εικόνα αυτής της επιχείρησης.

Επειδή, όπως αναφέρει ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθ./2020 υπόμνημά του, τρία (3) πρωτότυπα εκ των ληφθέντων τιμολογίων, τρεις (3) μη επικυρωμένες από τον εκδότη φωτοτυπίες και μία φωτοτυπία απόδειξης είσπραξης από τα συνολικά οκτώ (8) ληφθέντα φορολογικά παραστατικά.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή, προσκομίζει την υπ' αριθ. επιταγή της τράπεζας, ποσού 9.830,00 €, από την εταιρεία σε διαταγή του, χωρίς ωστόσο να φαίνεται το πίσω μέρος της επιταγής προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν οπισθογράφιση και από ποιον εισπράχθηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή, προσκομίζει το πίσω μέρος μίας επιταγής χωρίς όμως να φαίνεται και το μπροστινό μέρος.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε κάποιο άλλο αποδεικτικό τράπεζας σχετικά με την εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, η ατομική επιχείρηση «..... ΤΟΥ, είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς (δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση(έδρα), δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν είχε την υποδομή, δεν διέθετε εξοπλισμό, δεν έκανε αγορές εμπορευμάτων, επομένως δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να προβεί στην παροχή των υπηρεσιών για τις οποίες έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται, ότι ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο και ότι πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: «Στα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο περιγράφεται ως εργασία που παρείχε ο, η τοποθέτηση πλακιδίων και στοκαρίσματος στο ξενοδοχείο στη για καθαρή αξία συναλλαγής όπως προκύπτει από τις ΜΥΦ 86.700,00 ευρώ ενώ η καθαρή αξία των εκδοθέντων παραστατικών από την επιχείρηση προς τον ανέρχεται στο ποσό των 87.220,00 ευρώ, ήτοι κέρδος για τον ελεγχόμενο 520,00 ευρώ για το σύνολο της εργολαβίας προς την επιχείρηση, πολύ μικρό σαν ποσό που δεν καλύπτει ούτε τις δαπάνες στις οποίες προέβη ο ελεγχόμενος για την αγορά υλικών και μετάβασης στο νησί της (στοιχεία που προκύπτουν από δαπάνες καταχωρημένες στο τηρηθέν βιβλίο εσόδων εξόδων). Σημειώνεται ότι εκδόθηκαν και δύο (2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από τον για μάρμαρα και επενδύσεις μπάνιου στο έργο «κατοικία-.....», ήτοι σύνολο καθαρής αξίας ληφθέντων παραστατικών 114.700,00 ευρώ. Για το εν λόγω έργο δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με το υπ' αριθ./2020 υπόμνημά του, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά, επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του για εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας και πραγματικής συναλλαγής, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει 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, σύμφωνα 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, σύμφωνα με το άρθρο 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, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη» (ΣΤΕ 451/1991)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, μόνο η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του, ενώ εν προκειμένω, οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, δεν πάσχουν αοριστίας, ώστε να καθίστανται εκ του λόγου αυτού, νομικώς πλημμελείς οι καταλογιστικές πράξεις (πρβλ. ΣΤΕ 565/2008, 3108-9/1996, 2054/1995).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε

τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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.»

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....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 με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 όπως τροποποιήθηκε με το άρθ. 20 παρ. 6 του ν. 3522/2006, ορίζεται ότι:

«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 την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτης των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Επειδή εν προκειμένω, ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι φορολογικά υπαρκτό αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, δεν πληρούνται σωρευτικά οι τυπικές προϋποθέσεις προκειμένου για την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο εν λόγω τιμολόγιο.

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία είχαν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία του προσφεύγοντα, ο έλεγχος τα έκρινε εικονικά (μη νόμιμα στοιχεία), ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνεπώς η λήψη τους είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος, και την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. από τον Φ.Π.Α. εκροών της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 - 31.12.2014.

Επειδή δεν δύναται να αναγνωρισθεί προς έκπτωση μία δαπάνη, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η δαπάνη να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εισροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος, των φορολογητέων εισροών στο ΦΠΑ και στην επιβολή των προβλεπομένων προστίμων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 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§3&5 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:**

... 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.

...

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, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών έχει ήδη εφαρμόσει τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθ. 7 του ν. 4337/2015 κατά την έκδοση της υπ' αριθ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τις οποίες εφαρμόζεται συντελεστής 40% επί της καθαρής αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή, η μη επιβολή προστίμου δεν νομιμοποιείται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων έλαβε οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία κατά τη χρήση 2014 από τον «..... ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ., συνολικής αξίας 114.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.381,00 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από 28/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών για το φορολογικό έτος 2014.

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	35.622,56 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ.	17.811,28 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	5.087,53 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.521,37 €

Β)/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997: 13.190,50 €

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	26.381,00 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58/58Α του Κ.Φ.Δ.	13.190,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.571,50 €

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 7§ 3 & 5 του ν. 4337/2015: 45.880,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.